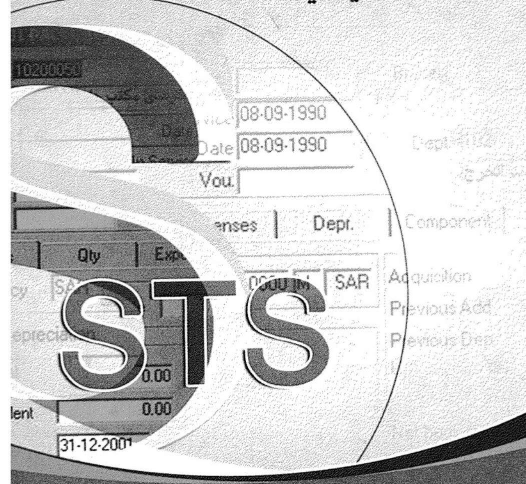
مفاهيم أساسية في

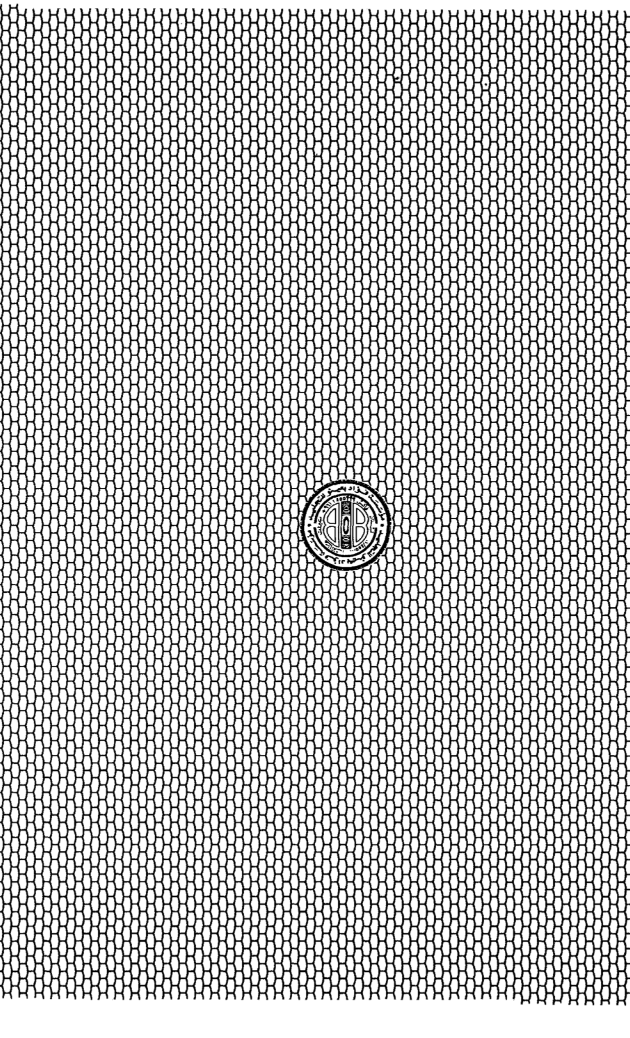
قياس الأصول الثابتة

حيدر محمد علي بني عطا





www.daralhamed.com







مفاهيم محاسبية
في قياس الأصول الثابتة

مفاهيم أساسية
في قياس الأصول الثابتة

تأليف
حيدر محمد علي بني عطا

الطبعة الأولى
1427 هـ - 2007



رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (2006/5/1118)

657, 4

بني عطا ، حيدر محمد

مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة /حيدر محمد علي بني عطا .-

عمان: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع .

2007 م

ر.إ.: 2006/5/1118م

الواصفات: /المحاسبة المالية // المحاسبة/

❖ تم إعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية

◆ رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر 2006/5/1254

* (ردمك) ISBN9957-32-121-8





هاتف 5231081(9626)+ فاكس 5235594(9626) نقال (+962-795301601)

ص.ب 366 الجبيهية الرمز البريدي 11941عمان – الأردن

E-mail: daralhamed@yahoo.com E-mail: Dar alhamed@hotmail.com

الإهـــــــداء

إلى والدي ووالدتي وأخواتي وزوجتي وأبنائي

وبناتي وأصدقائي والمخلصون

أهدي هذا الكتاب

المحتويات

الفصل الثالث

الفصل الرابع

الفصل الثامن

الفصل التاسع

المقدمة

ارتبط تطور المحاسبة بمستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي للبشرية. والمحاسبة التي نراها اليوم هي حصيلة التطور التاريخي عبر العصور حيث مست الحاجة إلى إثبات الأحداث الاقتصادية والعلاقات مع الغير والحصول على البيانات من اجل الرقابة على الفعاليات الاقتصادية والممتلكات والأفراد من اجل اتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

وينسجم التطور المحاسبي ويتلاءم مع التطور الاقتصادي. وتقوم المحاسبة بتلبية الحاجات المستجدة في الحياة الاقتصادية حيث إن التطور الاقتصادي تطور فاعل ومؤثر في الحياة البشرية بينما تعتبر المحاسبة هي رد الفعل لهذا التطور الفاعل، والتي هي معينة بتقديم أسس ومفاهيم ومبادئ ومعايير لتكوين إطار شامل يخدم التطور الاقتصادي. وقد صمم هذا الكتاب ليقدم للقارئ أساسا علمياً لقياس الأصول الثابتة والتعبير عنها بطريقة منطقية ومفهومه تساعد القارئ في تحديد تكلفة الأصول الثابتة وتوزيع هذه التكلفة على الفترات المالية والمعالجة المحاسبية عند الاستغناء عن الأصول الثابتة.

إن الهدف الأساسي من هذا الكتاب بتمثيل في تحديد وقياس الأصول الثابتة والمحاسبة عنها وتنطيهما ووصفها بعناية والإفصاح عنها حيث اشتمل هذا الكتاب على تسعة فصول تتناول الفصل الأول مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبية وكإطار مفاهيمي لتوضيح العلاقة بين القياس المحاسبي ومفاهيم الاعتراف في المحاسبة. ويتناول الفصل الثاني قياس وتحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة والمعالجة المحاسبية لتكلفة تملك تلك الأصول. بينما يتناول الفصل الثالث قياس وتحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة في حالة الشراء النقدي أو بالتقسيط وعند طريقة إصدار أسهم أو شراء الأصول على شكل مجموعات أو الحصول على الأصول عن طريق التبرعات والهبات. ويتناول الفصل الرابع امتلاك الأصول الثابتة وحلول للمشاكل المحاسبية المترتبة على

تعديل معدلات الاهتلاك أو التغير في السياسة المحاسبية والإفصاح المحاسبي عنها، وكذلك إطفاء الأصول غير الملموسة. ويتناول كذلك الفصل الخامس التكاليف التي تحـدث بعد الامتلاك كالصيانة والتعليمات والإضافات والاستبدال وإعادة التركيب والتـبديل والمعالجـة المحاسبية بينما يتناول الفصل السادس التخلص من الأصول المعمرة الملموسة بالشطب أو البيع أو المبادلة ومع إجراء المعالجة المحاسبية لكل حالـة علـى انفراد. ويتناول الفصل السابع عملية الإفصاح المحاسبي من الأصول الثابـتة وأهـداف نشر التقارير المالية . بينما يتناول الفصل الثامن التحليل المالي للأصـول الثابـتة والـذي يوضـح العلاقة والارتباط بين عناصر القوائم المالية والتغيـرات التـي تحـدث على مكوناتها من فترة زمنية إلى أخرى. بينما يتناول الفصـل التاسع قياس الأصول في حالات التضخم وارتفاع الأسعار، وما ينعكس ذلك على الأصول الثابتة من مكاسب أو (خسائر) ناتجة عن حيازة هذه الأصول.

وقد حاولت وضع أهداف تعليمية لكل فصل دراسي من اجل مساعدة القاري فـي تفهـم المواضـيع التي تم تغطيتها بالإضافة إلى الأمثلة والحلول والتطبيقات العملـية لاستكمال عملية الربط بين النواحي النظرية في الكتاب والتطبيقات العلمية وتوضيح المفاهيم والمصطلحات الواردة في كل فصل دراسي.

والله اسأل السداد والتوفيق

المؤلف

حيدر بني عطا

2005/8/21

الفصل الأول
مفاهيم القياس والاعتراف

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد قراءة هذا الفصل أن يكون ملماً بما يلي:

- مفاهيم القياس والاعتراف.
- الفروض المحاسبية.
- المبادئ المحاسبية.
- القيود أو المحددات المحاسبية.
- معايير القياس.
- القياس، المقياس المحاسبي .
- خصائص المقياس المحاسبي .
- العلاقة بين القياس المحاسبي ومفاهيم الاعتراف في المحاسبة

الفصل الأول

مفاهيم القياس والاعتراف

Recognition and Measurement

المقياس المحاسبي

المقياس الذي له القدرة على تبويب، وتصنيف الشيء المراد قياسه، بإعطائه قيمه عدديه، تعبر عن عملية القياس المحاسبي بقواعد محددة.

والمقـياس المحاسـبي، يجـب أن يساير الافتراضات الأساسية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، والمقبولة قبولاً عاما. وهذا يدعو إلى الحاجة إلى وجود المعـرفة والخبـرة والمهارة اللازمة لمن يمارس عملية القياس المحاسبي، والذي يجب أن يحدد.

- الشيء المراد قياسه.
- متى تحصل عملية القياس ؟
- القيمة التي ستعطى على القياس.
- تبويب وتصنيف القياس .

ويعـرف القـياس، بأنـه التعبير عن السلوك بأعداد، وحسب قواعد محددة. والقـياس المحاسـبي يشـمل كـلا من الفروض المحاسبية، والمبادئ المحاسبية، والمحددات أو القيود على المحاسبة. وسنتناول كل بند منها :

أولاً: الفروض المحاسبية Accounting Assumptions:

كثيـرا مـا يـثار الجدل والنقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي. علما أن الفرض هو الذي يعطى الأساس للاستنتاج، واشتقاق المبادئ، ولا يحتاج إلى برهان لأقامـه الدليل. ويجب أن يكون الفرض المحاسبي متصلا بالمنطق المحاسبي، وان يقـبل به أصحاب العلاقة على انه صحيحا، لأنها مشتقة من الأهداف العامة، وبنية

المنشـــأة الاقتصــــادية التــــي تعمل فيها . وتتصف الفروض المحاسبية بالخصائص التالية:

- واسعة وتستخدم للاستدلال .
- صحيحة وغير قادرين على إثبات صحتها .
-مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابكة.

ويجمع علماء المحاسبة على أن الفروض المحاسبية أربعه وهي :

1-استقلاليه الوحدة الاقتصادية.
2- استمرارية المشروع .
3- النقود كوحدة للقياس .
4- الفترة المالية أو الفترة المحاسبية.

1- فرض استقلالية الوحدة الاقتصادية Entity :

المشــروع الاقتصـــادي أو المشروع التجاري مستقل ومنفصل عن الملاك. حيث أن المنشأة الاقتصادية تمتلك الأصول، وتتحمل الالتزامات المختلفة. وبعبارة أخرى أن الذمة المالية للمشروع منفصلة ومستقلة عن ألذمة المالية للملاك. أي أن للوحدة الاقتصادية كيانا معنوي، وشخصيه معنوية، مستقلة عن الآخرين.

2- استمرارية المشروع Going Concern (continuity):

يشـــير هذا الفرض إلى أن المشروع مستمر في أعماله، وتقديم خدماته، إلى وقت غير محدد. أي أن المنشأة الاقتصادية

وجـــدت لكي تستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقـــياس مـــوارد المنشـــأة وأصولها، وكذلك إجراءات احتساب الاهتلاك، وتصنيف الأصـــول، والالتزامات، إلى طويلة الأجل أو قصيرة الأجل (متداولة). وإذا كانت هناك دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المشروع في الأمد القريب العاجل، كأن يكون في نية الادارة، تصفية المشروع. فذلك يعتبر مبررا على عدم استخدام فرض الاســـتمرارية. وفـــي هذه الحالة لن يكون مناسبا أن يتم قياس بنود الأصول، على

أساس تكلفتها التاريخية. ويمكن اعتماد صافي القيمة البيعية المنتظر تحصيلها لتقييم الأصول. بينما تقيم الخصوم على أساس القيمة الحالية، التي سوف تتحملها المنشاة للوفاء بالتزامات.

3- فرض الدورية "الفترة المحاسبية" Time-period assumption:

أنشـــطة المشروع "المنشاة" مستمرة، ومتعاقبة، ومتداخلة، ولا يمكن فصلها بصــــفة مستقلة على باقي الأنشطة . ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبر عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بصفة دورية؛ لتقديمها للمستفيدين منها، كمصلحة الضـــرائب، أو المستثمرين، أو الموردين، أو البنوك، ...الخ ؛ وحيث انه لا يمكن الانـــتظار حتى تنهي الوحدة الاقتصادية جميع أنشطتها، لكي تقدم هذه المعلومات، لـــذلك لابد من تقسيم عمل المنشاة إلى فترات مالية؛ حيث ينظر إلى اقل فترة على أنهـــا تتميز بأنشطة، يمكن فصلها عن الأنشطة الأخرى التي تسبقها، والتي تليها. ويستدعي الأمر في ظل هذا الفرض إلى الضوابط التي يعمل من خلالها المحاسب، حتى يكون عمله موضوعيا، مثل اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ تحقق الإيراد.

4- فرض وحدة القياس النقدي The monetary unit assumption:

أن الـــوحدات الـــنقدية تعطــــى قيمه للبيانات، نستطيع عند استخدامها، تقيم الأصــــول. وتعبر الوحدات النقدية، عن الموارد الاقتصادية، والتغيرات التي تحدث عليها، بصورة عددية. حيث أنها تعطى للبيانات المعبر عنها بوحدات نقدية، أساسا مفـــيدا لمســـتخدمي البيانات المحاسبية لإغراض اتخاذ القرارات الملائمة، وتحديد الـــربح . ولكـــن هذا الفرض يبنى على افتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود.

ثانياً- المبادئ المحاسبية Accounting principles:

تمثل المبادئ المحاسبية، الإطار الفكري للمحاسبة، حيث تخضع بنود القوائم المالــية للقياس، والإفصاح . فهي إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثــبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامـــه، تتصـــف بالشـــمول والملاءمة، وهي كذلك قابلة للاستخدام. وهذه المبادئ الأربعة مشتقة من الفروض المحاسبية وهي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية Historical cost:

يعتبـــر هـــذا المبدأ أن تكلفة الحيازة هي أفضل أساس، لتقويم الموجودات، وحـــيث تسجل الأصول بما يعادل النقدية المستخدمة لحيازتها حتى يصبح الأصل جاهـــزا للاســـتخدام فـــي المكان المخصص له، وللغرض الذي امتلك من اجله . وتـــوزع تكلفـــة الحـــيازة علـــى الفتـــرات التي تستفيد منها . وبذلك تتميز التكلفة التاريخـــية، بالموضـــوعية، وســـهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل، ومحدودة وغير قابلة للجدل . وحسب هذا المبدأ تظهر المصروفات في قائمة الدخل مقاســـة بناءً على تكلفتها الأصلية،وكذلك تظهر بنود الأصول في الميزانية بالجزء من التكلفة الأصلية الذي لم تستفد منه بعد .

وكمـــا أن جميع الأصول والخدمات، التي تحصل عليها المنشأة تقاس بتكلفة الحصـــول عليها،ووضعها بحيث تصبح جاهزة للاستخدام . فأن كذلك الالتزامات، التي تنشا نتيجة حيازة الأصول يجب أن تقيم على أساس التكلفة التاريخية .

2- مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition principle:

تـــودي عملية بيع السلع،أو تقديم الخدمات في الوحدة الاقتصادية، إلى زيادة فـــي أصول المنشاة،أو نقصان في التزاماتها،أو الاثنين معاً . وهذا مايسمى التدفق النقدي

الـــداخل (الإيـــراد) والـــذي يـــنجم كـــذلك عن استخدام موجودات الوحدة الاقتصادية، كالإيجار، والفوائد الدائنة. ويعتبر الإيراد، المقياس المحاسبي للأصول

المستلمة، من بيع، وتقديم الخدمات، ويقاس بالنقدية أو مايعادلها. ويعترف بالايراد عــند اســتلام الــثمن، أو عند نقطة البيع، واعند الإنتاج ويجب أن يتحقق شرطان للاعتراف بالإيراد وهما:

1- أن يكون الإيراد قد تحقق، أو قابلا للتحقق.
2- اكتمال عملية اكتساب الإيراد .

واكــتمال عملــية اكتساب الإيراد، تتم بتقديم الخدمة، أو تسليم المبيعات،أي بوجود مبادلة حقيقية بين المنشأة والغير .

ويتحقق الإيراد، حسب أساس الاستحقاق المحاسبي،عند نقطة البيع، أو على أساس نسبة الانجاز،أو عند الانتهاء من عملية الإنتاج . بينما يتحقق الإيراد،حسب الأســاس الــنقدي عــند اســتلام النقدية. وعملية الاعتراف بالإيراد،وتعني إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية، والقوائم المالية .

3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات The matching principle:

يســتند هذا المبدأ إلى أن الأصول والخدمات، قد تم استخدامها أو استنفاذها، مــن اجــل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية. ولا يرتبط الاعتراف بالأصل، أو المصروف بالسداد النقدي . وإنما تنزل جميع المصروفات،التي تخص الفتــرة مــن إيــرادات تلك الفترة،والتي تمثل بشكل معقول وواضح استثماراً في المــوارد والخدمات، التي استنفذت أثناء عملية تحقق الإيراد ؛من اجل تحديد الربح أو الخســارة. وهذا ما يساير أيضا، فرض الفترة المحاسبية، وضرورة تحديد نتائج الأعمــال فــي كــل فترة محاسبية. ولا بد من وجود علاقة سببية بين الإيرادات، والمصــروفات حتــى يمكن تحميلها على الفترة المالية. وإذا لم توجد هذه العلاقة فيــتم، توزيــع المصــروفات عــند الاعتــراف بهــا، على فترات زمنية بطريقة التخصيص،أو المقابلة المنطقية، أو العقلانية . كما هو الحال في محاسبة الاهتلاك للأصول طويلة الأجل، أو الإطفاء في حالة الأصول غير الملموسة.

4- مبدأ الإفصاح Disclosure:

يــتطلب الإعــلام المحاســبي، تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة المؤثــرة علــى تحديــد الربح، والمركز المالي . وتعتبر القوائم المالية الأساسية، العمــود الفقــري للإفصــاح،حيث يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، والتــبويب، والتوحيد، والأرقام المقارنة عن سنتين، وكذلك المذكرات التي تشتمل علــى بــيانات مالــية غير واردة في القوائم المالية. وتكون منشورة أسفل القوائم المالــية، كطــرق تقــويم المخــزون، ومعالجة مصروفات الصيانة، والإصلاح، وتحويلات العملات الأجنبية، وطرق الاهتلاك، وأحداث وقعت بعد أعداد الميزانية، وكذلك التغيرات في السياسة المحاسبية.

والإيضــاحات كذلك، والتي تحتوي على معلومات غير واردة في المذكرات والقوائم المالية،وتكون مكملة لها فالضمانات على احد الأصول، أو سعر السوق، أو الــتكلفة للمخــزون السلعي . وهذا كله يزيد من ثقة المستفيدين،من تقرير المراجع الخارجــي،والذي تــتحدد مسئوليته تجاه الغير من خلال الفحص المستندي، والفني للعمليات المالية، وفحص مدى تطبيق المبادئ المحاسبية، ونظام الرقابة الداخلية .

ولا بــد كــذلك مــن تحلــيل الأصول والاهتلاكات، وكذلك تحليل كل من المصروفات إلى ثابت ومتغير، وبيان المبيعات وتكلفتها على شكل جداول إحصائية توضــح للقارئ تنمية نشاط المشروع بصورة مختصرة. وحتى يكون الإفصاح تاماً لابــد بالإضــافة إلــى ما سبق، من تزويد المستفيدين منه، بتقرير يتضمن أهداف المشــروع، ونشــاطاته الحالــية والمســتقبلية، وأحداث غير مالية تؤثر عليه في المستقبل، والطاقة الإنتاجية، وأية مشكلات تتعلق بالإنتاج والتوزيع .

ومن الجدير بالذكر، أن المعلومات الأكثر علاقة وملاءمة، يجب أن تلخص بوحدات كمية، وتعرض بالقوائم المالية . وأما المعلومات الوصفية فيجب أن تظهر على شكل ملاحظات إرشادية، تنشر بالإضافة إلى القوائم المالية .

ثالثاً- القيود أو المحددات المحاسبية Accounting Constraints:

هــناك عدد من المحددات أو القيود المحاسبية، التي تمثل إرشادات تطبيقية للمحاســب،عند إعــداد المعلومات المحاسبية، والتي تفسر الأحوال والظروف التي تســتدعي الخــروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ظل قدر كبير من التقدير المهني، ونوجز هذه القيود في الآتي:

1- الأهمية النسبية Materiality:

العملــيات أو الإحداث التي تتصف بأنها ذات أهمية مادية، والتي تؤثر على الحكــم الشخصــي لقارئ القوائم المالية، تعالج على أساس ثابت . بينما الأحداث العرضــية، التــي لا تؤثر على أعمال المشروع وعوائدها، ولا تعادل الاهتمام بها عــند تســجيل العملــيات وتــرحيلها، كمعالجــة النقص الناتج عن استخدام أقلام الرصــاص، والتي تمثل أصلا من الناحية النظرية. يفترض المحاسب أن مثل هذه الأصــول تســتهلك عــند صــرفها للموظفين . ولا توجد خطوط واضحة لتحديد الإحــداث، ذات الأهمــية النسبية، حيث يعتمد ذلك على الحكم الشخصي والخبرة. وتعتبــر الإحــداث ذات أهمــية،إذا كان الإفصاح عنها،أو عدمه يؤثر على اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية .

2- الحيطة والحذر Conservatism:

يعنــي هــذا القــيد إظهــار القــيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والإيرادات، وإظهار القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للمصروفات والالتزامات، ويعني كذلك الاعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات لأكثــر وقــت ممكــن،وان الأصول تقيم بأقل من أسعار تبادلها في السوق، وتقليل الدخل إلى اقل ما يمكن. وعليه تسعر بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة، أو السوق، أيهمــا اقــل؟، وتأخيــر الاعتراف بالإيرادات حتى تتحقق . ويعني هذا القيد،عدم المــبالغة فــي الإرباح،وقــيم الأصــول، وكذلك يضمن عدم تأجيل المصروفات والخســائر . أي أن هــذا القيد يشير إلى توجه المحاسبون في ظل عدم التأكد إلى

اســتخدام الطرق المحاسبية، التي تقلل من الإرباح،ويقلل من قيم الأصول بدلا من زيادتهـــا. وتسجل الخسائر، وكأنها وقعت، بينما الإيرادات لا تسجل حتى يتم التأكد من وقوعها.

3- الممارسة الصناعية Industry Practice:

تخـــتلف المشــروعات الاقتصـــادية عـــن بعضها البعض، وان لكل قطاع اقتصـــادي مـــا يتميز به عن غيره من النشاطات الأخرى . وان الطبيعة الخاصة لبعض المشروعات، والمنشات التجارية، والصناعية تستدعي الخروج عن المبادئ المحاســبية العامـــة، وإتـــباع العرف، أو الطرق المحاسبية المناسبة لأنشطة ذلك المشـــروع، كتنظـــيم الاســـتثمارات المالية على أساس القيم السوقية في المؤسسة المالية، وكذلك الإعلان عن المحاصيل الزراعية على أساس قيمها السوقية ؛ حيث يعود ذلك بالفائدة على قراء القوائم المالية، مما يساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

4- الموازنة بين التكاليف والمنافع Cost / benefit:

كمـــا أن للمعلـــومات المحاسبية، فوائد ينعكس أثرها على مستخدمي القوائم المالـــية،فان للمعلـــومات المحاســـبية كـــذلك تكلفة في إعدادها،وتقديمها،ومعالجتها وتفسيرها، وتحليلها، والإفصاح عنها، واستخدامها، ولابد من الموازنة بين المنافع التـــي تحصل عليها من هذه المعلومات،وبين تكلفة الحصول على هذه المعلومات. وإذا كانت التكلفة تفوق المنافع المتوقعة، فلا داعي لمثل هذه البيانات.

5- الموضوعية Objectivity:

يمكـــن اعتبار الموضوعية، بأنها تكوين وسائل رقابية تساعد المحاسبين في تخفيض درجة عدم الدقة في عمليات الملاحظة والقياس، وكما يجب أن تساعد هذه الوســـائل الـــرقابية، فـــي كشـــف ما هو شخصي، ومخبأ عن العامة، وجعله عاماً وواضحا، مع تخفيض درجة التحيز الشخصي إلى اكبر حد ممكن أو إلغائها.

وتـــرتبط الموضوعية، بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية التي تزيد من درجـــة موثوقتها، أو درجة الاعتماد عليها . ومما يزيد في موضوعية المعلومات المحاسبية، كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وقدرة القوائم المالية على الإفصاح، وقابليتها للمقارنة، وأهمية عناصرها المادية.

معايير القياس:

يمكن اعتماد اربعة معايير أساسية لقياس الأصول في المحاسبة وهي:

1- الصلاحية للغرض المستهدف Relevance
2- القابلية للتحقق verifiability
3- الالتزام بالموضوعية freedom from bias
4- القابلية للقياس الكمي Quanta fallibility

1- الصلاحية للغرض المستهدف Relevance:

يعتبـــر كـــل مـــن قياس الربح، وإظهار حقيقة المركز المالي للمشروع، أو الـــوحدة الاقتصـــادية، همـــا الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي. وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة،ويمكن الاعتماد عليها؛ لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها .

ولا بد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية، وبـــين الأحـــداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام؛ حتى يمكن الاعـــتماد عليها،وعرضـــها عرضـــا صـــادقا وأميـــنا . وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة .

2- القابلية للتحقق Verifiability:

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية، لاتخاذ قرارات متماثلة عـــند اســـتخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة؛ ولتحقيق أغراض محدده. وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية، لها دلالات محدده،

ولهـــا استقلاليتها،وتســـتند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التـــي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر. بصرف النظر عن شخصية الفاحص، أو المستفيد منها.

وهـــذا مـــا يعنـــي وجود درجة عالية من الإجماع والإتقان، بين المحاسبين المستقلين الذين يفوقونه بعملية القياس ويستخدمون نفس طرق القياس .

3- الالتزام بالموضوعية Freedom from bias:

البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة، لمجموعة من أصحاب المصـــالح،على حســـاب مجمـــوعة أخـــرى. وتكون هذه البيانات بعيده عن الحكم الشخصـــي، وحـــيادية ومســـتنده إلى مصادر حقيقية. ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية، كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة .

4- القابلية للقياس الكمي Quanta fallibility:

التعبيـــر عـــن الأحـــداث الاقتصـــادية في المشروع الاقتصادي، أو الوحدة الاقتصـــادية، بأرقـــام تعكس القيمة النقدية لأصول المشروع. وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى،لقياس التغيرات المحاسبية؛ نظرا لعدم تماثلها. وهذا ممـــا يســـاعد فـــي توصـــيل البيانات والمعلومات المحاسبية، في الوقت المناسب، وبصـــوره مناسبة، وبدلاله تتفق مع الحاجة إليها،إلى اقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية .

طرق قياس الأصول:

يوجد خمسة طرق تقيس الأصول وهي:

1- التكلفة التاريخية Historical cost:

الممتلكات والمباني والمعدات،ومعظم أنواع المخزون السلعي، تسجل بتكلفتها التاريخية، وهي عبارة عن مبلغ النقدية، أو ما يعادلها، والتي تدفع مقابل الحصول علـــى الأصل وامتلاكه. ويتم الإعلان عن هذه الأصول في القوائم المالية وفقا لهذا

المبدأ. وقد تعدل هذه التكلفة بعد عملية الامتلاك عن طريق الاهتلاك، أو الإطفاء، أو غيرها من مصاريف التخصيص الأخرى.

2- القيمة السوقية العادلة current or Fair Market Value:

الاستثمارات في الأوراق المالية الأسهم،والسندات التي يتم امتلاكها للمتاجرة بها، وبقصد إعادة بيعها، تقاس بقيمتها السوقية العادلة. وهي عبارة عن النقدية، أو مـــا يعـــادل الـــنقدية التي تدفع للحصول على هذه الاستثمارات في الدورة العادية للمؤسســـة، وهي ليست في حالة تصفية. وتستخدم كذلك عند قياس الأصول، التي يتوقع بيعها بأسعار اقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

3- التكلفة الجارية Current Cost:

بعـــض أنـــواع المخـــزون السلعي يتم قياسها حسب التكلفة الجارية (تكلفه الاســـتبدال) Cost. Replacement، وهي مبلغ النقدية، أو ما يعادلها التي يمكن أن تدفع لشراء الأصل من اجل امتلاكه ألان.

4- صافي القيمة التحصيلية Net Realizable Value:

بعـــض الحســـابات المدينة،مســـتحقه القبض،قصـــيرة الأجل، وبعض أنواع المخـــزون الســـلعي تقاس،ويـــتم الإفصاح عنها وفقا لصافي قيمتها التحصيلية (أي القيمة التي يمكن تحصيلها)، والتي تمثل مبلغ النقدية غير المخصومة أو مايعادلها، والتي يتوقع فيها أن يتحول الأصل إلى نقدية، مطروحا منها التكاليف المباشرة (أن وجدت)، الضرورية لعمليه هذا التحويل وذلك خلال الدورة العادية للمنشأة .

5- القيمة الحالية أو المخصومة للدفعات النقدية المستقبلية:

Present (or Discounted) Value of Future Cash Flows.

يـــتم الإفصـــاح عـــن المبالغ المستحقة القبض طويلة الأجل، وقياسها حسب قيمـــتها الحالـــية، أو المخصـــومة (مخصومة على أساس معدل خصم ضمني أو تاريخـــي)، والتي تمثل القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلية، والتي يتوقع

أن يتحول الأصل خلال الدورة التشغيلية العادية لأعمال المنشأة، إلى مبلغ نقدي بعد أن يطـــرح مـــنه القـــيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجية، اللازمة للحصول على التدفقات النقدية الداخلية (صـافي التدفقات النقدية الداخلية).

الفصل الثاني

قياس وتحديد تكلفة الأصول الثابتة

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون قادرا وملما بما يلي:

- تعريف الأصول الثابتة.
- أهمية الأصول الثابتة .
- أنواع الأصول الثابتة .
- قياس وتحديد تكلفه الأصول الملموسة .
- قياس وتحديد تكلفه الأصول غير الملموسة .
- التعرف إلى مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية.
- *إدراك العلاقة بين مبدأ التكلفة التاريخية وتحديد تكلفة الأصول* الثابتة.
- المعالجة الحاسبية لتكلفة امتلاك الأصول الثابتة.



الفصل الثاني

التعريف بالأصول الثابتة

Long Term Assets

تعــرف الأصـــول الثابــتة: بأنهــا أصول معمره، تملكها المنشأة، من اجل اســتخدامها في نشاطها التشغيلي، وليس لإغراض بيعها، ويزيد عمرها عن سنه. ويجب أن يتوفر ثلاثة شروط مجتمعه حتى يعتبر الأصل أصلا ثابتا وهي:

1. امتلاك المنشأة لهذا الأصل.
2. أن يزيد عمرها الاقتصادي عن سنه.
3. أن يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس اعاده البيع.

ومن الجدير بالذكر، أن درجه الكفاءة والفاعلية في استغلال الأصول الثابتة، يؤثــر علـــى العوائد الاقتصادية للمنشأة، وبتالي يؤثر على ربحيتها. كما أن تكلفه امتلاك الأصول الثابتة، وطبيعة تلك التكاليف، والتحسينات التي تطرأ عليها، وكذلك التصـــليحات، تؤثــر كـــذلك على ربحية المنشأة الاقتصادية. ومن العوامل الهامة والمؤثـــرة كـــذلك العمـــر المقدر لهذه الأصول، والذي يلعب دورا هاما في اتخاذ القـــرارات الاســـتثمارية الرشيدة، لما لهذه العوامل السابقة المجتمعة من تأثير على احتساب المصروفات المتعلقة بالمحافظة على تشغيل الأصول الثابتة، والتي تفرض تأثيرا ضخما على أرباح المنشأة.

وينظـــر إلـــى الأصول الثابتة على أنها خدمات ستستخدم في إعمال المنشأة لفتـــرة زمنيه معينه، وبالتالي يمكن اعتبارها كمصروفات مدفوعة مقدما . ومن هنا تنشأ المشكلة المحاسبية التي تواجهها المنشأة، في كيفيه توزيع تكاليف هذه الخدمات علـــى العمر الاقتصادي المقدر لهذه الأصول.وحيث انه بمرور الزمن تصبح هذه التكلفة بمثابة مصروف اهتلاك، كما في حاله الأصول الثابتة الملموسة. ومصـروف

إطفاء، كما في حالة الأصول غير الملموسة. ومصروف نفاذ، كما في حالة المصادر الطبيعية .

ولا بد من الإشارة هنا، إلى أن الأصول الثابتة، والتي يكون القصد منها اعاده البيع، وبغض النظر عن ثباتها كالعقارات التي تشترك لإغراض المضاربه،أو الأصول التي يتم شراؤها من اجل بيعها، لا تعتبر أصلا ثابتا وتدرج في القوائم المالية تحت بند استثمارات طويلة الأجل. كذلك الأصول التي يتم الاستغناء عنها كخردة، لا يتم تبويبها ضمن الأصول الثابتة.

ومن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة، هي كيفيه قياس، وتحديد، ذلك الجزء من إجمالي تكلفه الأصل الثابت، اللازم تحميله على المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية. وكذلك قياس، وتحديد، الجزء الباقي من تكلفه الأصل الذي يظهر في الميزانية العمومية، كأصل ثابت، لتوزيع منافعه على فترات محاسبيه قادمة.

أنواع الأصول الثابتة:

يتم تصنيف الأصول الثابتة إلى :

1. الأصول الملموسة. Tangible Assets
2. الأصول غير الملموسة. In Tangible Assets

أولاً- الأصول الملموسة Tangible Asset :

تلك الأصول المعمرة، التي يمكن التحقق من وجودها المادي، والتي تشتريها المنشأة، بقصد امتلاكها، واستخدامها في نشاطاتها التشغيلية. كالمباني، والأراضي، والمعدات، وكذلك الأثاث، والآلات، والتجهيزات، وكذلك الأصول القابلة للنفاذ،كأصول الموارد الطبيعية، كآبار البترول، والمناجم، والمحاجر، والغاز.ويقوم الخبراء المختصون بتقدير العمر الإنتاجي لهذه الأصول، وتحديد التضحيات التي تستنفذ من هذه الأصول (المصروفات) للحصول على منافع أو خدمات (إيرادات)،

خـــلال الفتـــرة التشـــغيلية أو الســـنة المالية أيها أطول، من اجل مقابله الإيرادات بالمصروفات، وتحديد الأرباح السنوية للمنشأة الاقتصادية.

تؤثـــر طبـــيعة الأصول المعمرة وأعمارها وحالات التحسينات والتصليحات وكذلك درجه الكفاءة في استغلال هذه الأصول على ربحيه المنشأة، وبالتالي ينعكس على القرارات التي تتخذها الادارة.

ثانياً- الأصول غير الملموسة In Tangible Assets:

تلـــك الأصـــول الثابتة التي تعود على المشروع بالمنافع الاقتصادية، ولكن يصـــعب الـــتحقق من وجودها المادي، كشهره المحل، و براءة الاختراع، وحقوق التأليف، و العلامة التجارية، ومصاريف التأسيس، ويقوم المختصون بتقدير وقياس قـــيم هذه الأصول حسب معايير متعارف عليها، وباستخدام طرق محاسبية مناسبة. ويـــتم تحديـــد العمـــر الإنتاجـــي لهـــذه الأصول حسب القانون، ويتم كذلك مقابله التضـــحيات من هذه الأصول مقابل الحصول على منافع اقتصاديه؛ من اجل مقابله الإيرادات بالمصروفات، لتحديد الأرباح السنوية للمنشأة الاقتصادية، ويسمى المبلغ الـــذي ينـــزل مـــن قـــيم هذه الأصول مقابل الحصول على منافع اقتصادية بقسط الإطفاء. ويعالج كمصروف يوضع في قائمه الدخل، وتظهر قيم هذه الأصول في الميزانية، بالقيمة الصافية بعد اقتطاع قسط الإطفاء منها، ولا يظهر هذا القسط كبند مســـتقل فـــي الميـــزانيه العمومية، على خلاف الاهتلاك الذي يضاف إلى مجمع الاهـــتلاك، و الذي يظهر كبند مستقل في الميزانيه، يخصم من قيم الأصول الثابتة الملموسة.

وتنشأ الأصول غير الملموسة عن ادارة ذات تأهيل متميز، أو ولاء مؤسسي، أو ولاء مـــن العمـــلاء لمنـــتجات المنشأة، مم يؤدي إلى قدره غير عاديه لتحقيق الأرباح كشهره المحل .أو قد تنشأ عن الامتيازات الممنوحة من جهات رسمية، أو غيـــر رســـمية، كالعلامـــة التجارية، وحقوق الطبع والنشر . وخلاصه القول أن

الأصــول غيــر الملموسة ليس لها خصائص ماديه،وغير متداولة، ولكن لها قيمه تمنح المنشأة منافع أو حقوق مستقبليه .

تكلفة الأصول الثابتة:

أولاً- تكلفة الأصول الملموسة المعمرة Cost of plant and equipment:

تحــدد تكلفــة الأصــل الــثابت الملمــوس، بجميع المبالغ النقدية العادية، والضــرورية، التي تنفقها الوحدة الاقتصادية على الأصل، حتى يصبح ذلك الأصل جاهزاً للاستعمال . وتشمل تكلفة الأصل الملموس، ثمن الشراء مضافاً إليه الرسوم الجمــركية، ونفقــات الشحن، ونفقات التأمين خلال فترة الشحن،وتكاليف التركيب، والتحمــيل، وتكلفــة المــواد اللازمــة للعمل، وتكلفة العمل في حالة التجربة قبل الاستعمال . ويتم تحميل الأصل بجميع النفقات المترتبة على اقتناء الأصل، ويسجل القيد التالي:

من حـَـ الأصل

إلى حـَـ البنك/ أو النقدية / أو الدائنون

وإذا حصل عطب، أو تلف أثناء عملية التركيب والإعداد، فلا تعتبر النفقات التــي أنفقــت على الأصل جزءاً من تكلفته، وإنما تعتبر مصروفاً يحمل به حساب الأربــاح والخســائر، كما أن المصاريف الناتجة عن الإهمال، ومصاريف أخطاء العمد في عملية التركيب، لا تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل،وإنما مصروفاً يحمل به حســاب الأربــاح والخسائر أيضا. وبينما إذا تم اقتناء أصل مستعمل، فان تكاليف الاقتــناء وإعداده للتشغيل، كمصاريف قطع الغيار، والتصليحات، والصيانة يحمل بهــا حســاب الأصل، كجزء من تكلفة الاقتناء. لأنها تؤدي إلى زيادة منافع وفوائد الأصل.

وممــا لا شك فيه أن تكلفة الأصل، لا تزيد بسبب مصاريف الفوائد الناتجة عن الدين الناشئ عن امتلاك ذلك الأصل، وإنما يعتبر مصروفاً للفترة.

مثال:

في 2005/1/1، اشترت الشركة العربية سيارة بمبلغ 25000 دينار. دفعت علـيها رسـوماً جمركية بمقدار 14000 دينار، ومصاريف تركيب 2000 دينار، وشـحن 1000 دينار،وكذلك ودفعت مصاريف تامين ضد السرقة بمقدار 2000 ديـنار، علمـاً أن الشـركة قامت بالتامين على السيارة خلال عملية الشحن بمبلغ 1000 ديـنار، وقد حصل أثناء عملية التركيب عطب متعمد كلف الشركة 1000 دينار . وقد قامت الشركة العربية بالاقتراض من البنك لتمويل تكلفة السيارة بفائدة 10% تدفع سنوياً . المطلوب إجراء القيود المحاسبية اللازمة .

1- تكلفـة اقتـناء السيارة = ثمن الشراء +الرسوم الجمركية + مصاريف التركيب +مصاريف التامين خلال الشحن

= 25000 + 14000 + 2000 + 1000 +1000= 43000 دينار

43000 من حَـ السيارات

43000 إلى حَـ البنك

2- تعتبـر كل من النفقات المدفوعة على السيارات، كالتأمين ضد السرقة، ونفقـات العطـب المـتعمد، والفوائد المدنية. مصروفات تحمل على حساب الفترة الحالية . وتعالج كالتالي.

2000 من حَـ مصاريف تأمين ضد السرقة

2000 إلى حَـ النقدية

مقـدار الفوائد المدينة =43000 * 10% = 4300 ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

4300 من حَـ الفوائد المدنية

4300 إلى حَـ النقدية

1000 من حَـ مصاريف عطب

1000 إلى حَـ النقدية

الأراضي والتحسينات عليها Land and land Improvements:

تــتكون تكلفة الأراضي من ثمن الشراء،مضافاً إليه نفقات السمسرة، ورسوم التســجيل، وأيـــة رسوم قانونية تترتب على امتلاك الأراضي . وكذلك يضاف إلى التكلفة المصاريف التي تدفع لإزالة المباني القديمة،والتي تزال حتى تصبح الأرض قابلة للاستخدام . ويتم قياس تكلفة الأراضي وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية على أساس قيمـــتها عند الامتلاك، مم يجعل قيمة الأرض الدفترية، بسبب ارتفاع الأسعار . اقل من قيمتها السوقية عند بيعها .

ويجعـــل حســـاب الأرض مديناً بإجمالي التكلفة، مع استبعاد أية متحصلات نقدية، بسبب بيع أجزاء من الأنقاض المزالة.

مثال:

قامـــت الشـــركة العربية بشراء قطعة أرض، لاستخدامها في أعمالها، بسعر 25000 ديـــنار، ودفعت عليها رسوم تسجيل 2500 دينار، ورسوم جامعات 500 ديـــنار، وكـــذلك تخلصت من المبنى القديم المقام عليها، والذي تم إزالة بكلفة تقدر بــــ 5000 ديـــنار، علمـــا بأنه تم بيع مخلفات حديد المبنى بمبلغ 1000 دينار . المطلوب احتساب تكلفة الأرض، وتسجيل القيود اليومية اللازمة.

1- تكلفـــة الأرض = ثمـــن الشراء + الرسوم القانونية + ثمن تكلفة إزالة المبنى – المحصلات من بيع الأنقاض.

= 25000+2500+500+5000-1000= 32000

2- تسجيل التكلفة على حساب الأراضي وعند دفع القيمة نقداً كالتالي

32000 من حَـ الأراضي

32000 إلى حَـ النقدي

ومــن الجدير بالذكر، أن الأراضي لا تتأثر بالاستخدام، ولذلك لا تخضع عمــوماً لعمليه الاهتلاك، مع العلم أن الأراضي الزراعية، قد تفقد من خصوبتها بالــتدريج، أو بالــتلف . وكذلك قد يطرأ تحسينات على هذه الأراضي، مثل إقامة نظام للري، أو للإنارة، أو إقامة أسوار محيطه بها، أو إقامة موقف سيارات عليها. ويكــون لهــذه التحسينات عمر زمني محدد، ويجب اهتلاك التحسينات التي تطرأ عليها .

المباني Building:

تقــاس تكلفــة المبانـــي، بجميع النفقات التي تدفع حتى يصبح المبنى جاهزا للاســتعمال، وهــو يشمل ثمن الشراء، بالاضافه إلى رسوم التسجيل، والسمسرة، وأيــة مــبالغ أخرى ضرورية لإعداد المبنى للاستخدام المتوقع . وإذا ما تم شراء مبنـــى قــديم فان جميع نفقات الترميم، والتصليحات، والصيانة، وأية نفقات أخرى تنفق لإعداد المبنى للاستعمال، تدخل ضمن تكلفة الاقتناء.

مثال:

فـــي 2005/1/1 اشــترت الشركة العربية مبنى مبلغ 17000 دينار، دفعت علــيه رسوما قانونيه بمقدار 1000 دينار، ودفعت نفقات صيانة وترميمات 2000 ديـــنار . المطلــوب احتساب تكلفه اقتناء المبنى، وتسجيل القيود اللازمة، علما بان القيمة دفعت نقدا.

1- تكلفه المبنى = 17000+1000+2000= 20000 دينار .

2- القيد المحاسبي:

20000 من حَـــ المباني .

20000 إلى حَـــ النقدية

المعدات Equipment:

تحتسب تكلفة اقتناء المعدات من جميع النفقات الضرورية، واللازمة لإعداد المعـدات للاسـتخدام، كثمن الشراء،وجميع مصاريف التركيب، والنقل، والرسوم، والتلـين، والتجـربة، حيث أنها جميعاً مصاريف ضرورية؛ من اجل جعل الأصل جاهزاً، ومعداً للاستخدام .

مثال:

فـي 2005/1/1، اشترت الشركة العربية آله بمبلغ 18000 دينار، دفعت علـيها رسوماً مقدرها 2000 دينار، وكذلك أنفقت مبلغ 1000 دينار، أجور عمال مـن اجـل تلين الآلة وتجربتها . وقد تم تمويل تكلفة الآلة من البنك بفائدة مقدارها 10% .المطلوب احتساب تكلفة الآلة وتسجيل القيود اللازمة.

- تكلفـة الآلة = ثمن الشراء+الرسوم القانونية+أجور العمال من اجل التلين والتجربة

= 18000 + 2000 + 1000 =21000

- القيد المحاسبي:

21000 من حـَ الآلات

21000 إلى حـَ البنك

ومـن الملاحـظ انه تم استبعاد قيمة الفوائد المتدينة على القرض من البنك، والتي تساوي 21000 × 10% = 2100 دينار سنوياً.

حـيث يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، كمصروفات تحقق الفترة المالية الحالية . ويكون قيد اليومية كالتالي:

2100 من حـَ الفوائد المدينة

2100 إلى حـَ النقدية

ثانياً- تكلفة الأصول غير الملموسة Intangible Assets:

يــتم تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة على أساس تكلفة اقتنائها . وهناك بعــض الأصـــول غيـــر الملموسة،التي يمكن أن لا يكون لها تكلفة، مثل العلامة الــتجارية، أو أســماء مســجلة . ويجــب أن تعرض الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية، إذا تم اقتنائها بمقابل تكلفة معينه،وإذا لم يكن لها تكلفة اقتناء فلا تظهر في الميزانية العمومية.

1- حقوق لاختراع أو الاكتشاف Patents:

حقــوق قانونيه،تعطـــي لصاحبها الحق في بيع،أو إنتاج،أو تأجير هذا الحق. وتظهر قيمة هذا الحق، في قدرته على توليد وإنتاج الإيرادات،ويقيد حق الاختراع عندما يتم شراؤه بالتكلفة مضافا إليها جميع تكاليف القضايا الناجمة، والتي يتكبدها صاحب الاختراع، لحماية حقوقه .ويحدد القانون مدة الحماية القانونية لهذا الحق .

- مثال:

اشـــترت الشركة العربية اختراعاً بمبلغ 12000 دينار، ودفعته نقداً . فيكون قيد اليومية كالتالي:

12000 من حَـــ الاختراع

12000 إلى حَـــ النقدية

2- حقوق الطبع والنشر Copy rights:

تتمـــتع حقوق الطبع والنشر بحماية قانونيه،يحدد عمرها القانون، ويحمي بها القانـــون المـــؤلفات، والتصميمات، والنشر من عمليات النشر غير القانونية . ويتم تحميل تكلفة حقوق الطبع والنشر على الطبعة الأولى المصدرة، ومن خلال تحميل مصاريفها على فترات نشرها .

مثال :

قامت دار الأمل بطبع ونشر مؤلفاً،تم شراؤه بمبلغ 25000 دينار، بالإضافة إلى مبلغ 2000 دينار، تكلفة انفقتها لنشر الطبعة الأولى لهذا المؤلف دفعها مقدماً . احسب تكلفة حقوق الطبع والنشر وسجل القيد اللازم .

1- تكلفة حق الطبع والنشر = 25000+2000 = 27000 دينار

2- القيد المحاسبي

27000 من حَـ حقوق الطبع والنشر

27000 إلى حَـ النقدية

ويوزع قسط الاطفاء السنوي على مدار العمر القانوني لهذا الأصل .

3- حقوق الامتيازات والتراخيص:

عقد بين طرفين، قد يكون كليها جهة خاصة،أو قد يكون أحدهما الحكومة، والأخرى جهة خاصة، مثل عقود النظافة بين الحكومة، ممثله بوزارة الصحة، وإحدى الشركات الخاصة، أو عقود النظافة، كذلك بين شركة فنادق من القطاع الخاص، وشركة نظافة من القطاع الخاص أيضا . وإذا كان سداد تكلفة الحق سنوياً، فيعالج ذلك على انه مصاريف تحمل على حساب الأرباح والخسائر . ولكن إذا كان سداد الحق مبلغ واحد للحصول على الامتياز، فان التكلفة تطفئ على أساس العمر القانوني المحدد، والذي يصل إلى 40 عاماً، أو الفترة الاقتصادية، أيهما اقصر ؟.

مثال:

تعاقدت شركة الأمل للنظافة، مع شركة مطاعم هلا، للقيام بأعمال النظافة، بحق امتياز قدرت قيمته بـ 50000 دينار، دفعت نقداً المطلوب:

- تحديد تكلفة الامتياز .
- إجراء القيود اليومية اللازمة .

1- تكلفة الأصل = 50000 دينار

2- القيد

50000من حـَــ امتيازات والتراخيص

50000 إلى حـَــ النقدية

ويــتم إطفـــاء قيمة القسط السنوي من حق الامتياز والتراخيص،على العمر القانوني، أو العمر الاقتصادي المنشاة،أيهما اقصر؟ .

شهرة المحل Good will:

تعتبر الشهرة أحد عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة، والتي تم امتلاكها عند الشراء. ولا يتم قياس، أو تقيم، أو تسجيل أية قيمه للشهرة،إذا كانت ناتجة عن ارتفـــاع الأرباح. وبعبارة أخرى فان الشهرة لا يتم اقتناؤها، أو تداولها بدون شراء المنشأة نفسها. وتنشأ شهرة المنشأة نتيجة الإدارة الفاعلة،والكفاءة العالمية في إدارة إعمـــال المنشــــاة،ومواجهة الـــتحديات، وكذلك جودة الإنتاج، والعلاقة الحميدة بين المنشاة، والإطراف ذات العلاقة من موردين، وعملاء، وكذلك الموقع المنشاة وهذا مـــا يـــؤدي إلى زيادة الأرباح المستقبلية، عن مستوى الأرباح العادية في الأنشطة المماثلة لها .

ويمكن تحديد قيمة الشهرة بالطرق التالية:

1- طريقة التقويم الشامل Master valuation:

تقـــاس الشـــهرة وفقـــا لهـــذا المفهوم، بمقدار الفرق بين مجموع قيم صافي الأصـــول الســـوقية، وســـعر شراء المنشأة الاقتصادية، ولتوضيح ذلك نفرض أن الشـــركة العربية قامت بشراء شركة الأسد بمبلغ 190000 دينار،علماً انه ظهرت الأرصدة التالية لشركة الأسد عند الشراء.

القيم الدفترية للأصول والالتزامات		القيم السوقية للأصول والالتزامات
نقدية	6000	6000
مدينون بالصافي	20000	14000
مباني بالصافي	45000	75000
معدات بالصافي	30000	35000
دائنون	14000	14000

والسؤال ألان هل يوجد شهرة محل لهذه الشركة ؟

كيف تحددها ؟

1- صـــافي الموجودات = إجمالي الموجودات على أساس القيمة السوقية – إجمالي المطلوبات

= 130000 – 14000= 116000

2- ثمن شراء المنشأة = 190000

3- مقدار الشهرة = ثمن الشراء – قيمة صافي الموجودات على أساس القيم السوقية = 190000 – 116000 = 74000 دينار

ويكون قيد اليومية عند الشراء كما يلي

من مذكورين

6000 حَـ النقدية

14000 حَـ المدينون

75000 حَـ المباني

35000 حَـ المعدات

74000 حَـ الشهرة

إلى مذكورين

190000 حَـ النقدية

14000 حَـ الدائنون

2- طريقة الأرباح غير العادية:

تقيس هذه الطريقة الشهرة، على أساس قدرة المنشأة على تحقيق دخل يفوق الدخل العادي للمؤسسات الاقتصادية المشابهة لها، وذلك من خلال دراسة، وتحديد الأرباح خلال عدة سنوات سابقة، مع افتراض تحقيق مثل هذه الأرباح بعد الشراء. وكذلك تقدير معدل عائد للربح،على صافي الأصول المشتراة، باستخدام عائد ربح للوحدات الاقتصادية، التي تعمل في القطاع الاقتصادي نفسه . ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة الأسد الغذائية،حققت الأرباح التالية خلال السنوات الخمس الأخيرة وكما يلي:

السنة	مقدار الأرباح الصافية بعد الضريبة
2000	40000
2001	42000
2002	38000
2003	39000
2004	41000
	200000

وعلى افتراض أن أرباح الشركات المشابهة في قطاع الصناعات الغذائية كان يعادل 25% من قيمة صافي الموجودات. المطلوب قياس شهرة المحل لشركة الأسد، بالاستعانة بالبيانات في المثال السابق.

خطوات الحل:

1- أقارن الأرباح التي تحققها الشركة،مع أرباح الشركات المماثلة (معدل الصناعة) في المثال المطروح تساوي 25% من قيمة الموجودات الصافية بسعر

الســـوق. وبالرجوع إلى شركة الأسد في المثال السابق،نجد أن صافي الموجودات بسعر السوق = 116000

2- مقدار ربح شركة الأسد، فيما لو كانت تعمل كباقي الشركات، في قطاع الصناعة المشابهة لها = 116000 * 25% = 29000 دينار

3- متوسط أرباح الشركة خلال الخمس سنوات =

40000=5÷(43000+39000+38000+42000+40000)

4- مقـــدار الشهرة لسنة واحده = متوسط الأرباح خلال السنوات الخمس – الأرباح السنوية للشركة بقطاع الصناعة

= 40000 − 29000

= 11000 دينار

5- نحـــدد معامل خصم، من اجل تخمين قيمة الشهرة في المستقبل . وهذا العامـــل عـــبارة عن اتفاق بين البائع والمشتري، وكلما قلت قيمة هذا المعامل كلما ارتفعـــت قـــيمة الشهرة، و لنفرض انه تم الاتفاق على أن يكون معامل الخصم = 1.4865

$$\text{شهرة المحل} = \frac{\text{الشهرة السنوية}}{\text{معامل الخصم}} = \frac{11000}{1.4895} = 74000$$

ويكون قيد اليومية:

	من مذكورين
6000	حَـ النقدية
14000	حَـ المدينون
75000	حَـ المباني
35000	حَـ المعدات
74000	حَـ الشهرة

إلى مذكورين

190000 حـ/ النقدية

14000 حـ/ الدائنون

والسؤال الذي يطرح نفسه لو أن الشركة العربية، اشترت شركة الأسد بمقدار 100000 دينار. فهل يوجد شهرة؟ وما مقدارها أن وجدت؟

بالرجوع إلى بيانات شركة الأسد

القيم الدفترية للأصول والالتزامات		القيم السوقية للأصول والالتزامات
نقدية	6000	6000
مدينون بالصافي	20000	14000
مباني بالصافي	45000	75000
معدات بالصافي	30000	35000
دائنون	14000	14000

1- لفرق بين القيمة السوقية العادلة، والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة

= 116000 − 87000 = 29000

2- هذا الفرق يحلل إلى قيمتين

أ. الفرق بين تكلفة الاستثمار ،والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة = 100000 − 87000 = 13000 دينار . يمثل إعادة تقيم صافي أصول الشركة حسب القيمة السوقية العادلة .

ب. الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة السوقية العادلة والتي تمثل الشهرة .

= 100000 − 116000 = (16000) شهرة سالبة.

إن الزيادة في تكلفة الاستثمار، عن القيمة السوقية العادلة، تمثل شهرة موجبة تطفأ على مدار 40 سنة من عمرها، كحد أقصى. ولكن عندما تكون تكلفة الاستثمار اقل من القيمة السوقية العادلة، كما في المثال السابق فإنها تكون شهرة سالبة، ويبلغ مقدارها حسب المثال السابق (16000) دينار.

ويقضي المعيار المحاسبي بتخفيض هذا المبلغ لتخفيض قيم الأصول غير المتداولة المملوكة للمنشأة، ماعدا الاستثمارات طويل الأجل في الأوراق المالية على شكل أسهم . وإذا خفضت هذه الأصول إلى الصفر، فان أي زيادة للقيمة السوقية العادلة للأصول عن تكلفتها، سوف تقيد في حساب دائن موجل وبالرجوع إلى البيانات المعطاة في المثال السابق، نجد أن:

الحساب	مباني	معدات
القيمة السوقية للأصول غير المتداولة	75000	35000
النسبة والتناسب	110000÷75000	11000 ÷35000
زيادة القيمة العادلة عن التكلفة	16000	16000
إعادة التخصيص	(10900)	(5100)
القيمة الجديدة	64100	29900

ويكون قيد اليومية كالتالي

من مذكورين

6000 حَـ النقدية

14000 حَـ المدينون

64100 حَـ المباني

29900 حَـ المعدات

إلى مذكورين

100000 حَـ النقدية

14000 حَـ الدائنون

تكلفة الأصول التي تقوم المنشاة بتشييدها Cell constructed assets

تقاس تكلفة التشييد التي يحمل بها الأصل، عندما تقوم المنشأة ببنائه بنفسها، بمقـدار تكلفـة المـواد المباشـرة،والعمالة المباشرة المستخدمة في البناء، وكذلك التكالـيف الصـناعية غيـر المباشـرة، مـثل مصـروفات الكهرباء، والوقود، والضـرائب،والتأمين، وتكلفـة المهمات والإشراف، وكذلك تكلفة اهتلاك الأصول الثابـتة. ومـن الجدير بالذكر أن التكلفة غير مباشرة، التي يعمل بها الأصل تحت التشييد، توزع بينه وبين تكلفة الإنتاج تبعاً لمبدأ الاستفادة منها . وهذا ما يسير مع مبدأ التكلفة التاريخية، واستمرارية المشروع وكذلك مبدأ المقابلة.

وإذا تـم تحمـيل حسـاب الأصـل تحت التشييد بحصته من التكاليف غير المباشرة، وأصبح تقويمه اعلي مما لو تم التعاقد على إنشائه من جهة خارجية،فهنا يجب أن يحمل الفرق على حساب الأرباح والخسائر بالفترة الحالية، وبحد اقصر لا يفـوق مقـدار المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة على الأصل، وهذا ما يؤدي إلى تقويم الأصل بقيمة لا تزيد عن قيمته السوقية.

مثال:

قامـت الشـركة العـربية، بتشـييد مبنى جديد قدرت قيمته العاملة والمواد المباشرة بمقدار 32000 دينار، وكان نصيب المبنى من المصاريف الصناعية غير المباشـرة 12000 دينار، وقد قدم احد المقاولين عرضاً على الشركة لبناء الأصل الجديد بمقدار 40000 دينار .

احسب تكلفة المبنى الجديد وكذلك إعداد قيود اليومية .

1- تكلفة المبنى الجديد

التكلفة المباشرة	32000
التكلفة غير مباشرة	12000
مجموع تكلفة البناء	44000
يطرح قيمة العرض	40000
خسائر الفترة المالية	(4000)

قيد التكلفة:

40000 من حَـ المباني

40000 إلى حَـ النقدية

قيد الخسائر:

4000 من حَـ الأرباح والخسائر

4000 إلى حَـ التكلفة غير مباشرة (مواد، أجور، أعباء صناعية)

فوائد القروض أثناء فترة الإنشاء:

تعتبر الفائدة على مبلغ القرض مصروفاً إيرادياً؛ لأنها تمثل أجرة استخدام أموال الغير. ولكن هناك بعض مصاريف الفائدة، تضاف إلى تكلفة الأصل، وذلك خلال فترة التشييد فقط (ليس قبل أو بعد فترة التشييد). وحتى ترسمل الفائدة على هذه الأصول، يجب أن تشيد هذه الأصول للاستعمال في التشغيل، ولا يجوز أن ترسمل الفائدة على السلع، التي تنتج لإغراض البيع، كالمخزون السلعي مثلاً. ولكن هناك بعض الأصول التي تشيد كمشاريع لإغراض بيعها، أو تأجيرها كالطائرات والسفن، فتعتبر مثل هذه الأصول مؤهلة لرسملة الفائدة عليها .

وحتى ترسمل الفائدة المترتبة على الأصول تحت التشييد، لابد أن تقع هذه المصاريف على الأصل الذي بدأ العمل به، وما زال تحت التشييد بغرض جعله جاهزاً للاستخدام . وان يكون استحقاقاً للفائدة، بمعنى أن تكلفة الفائدة قد حصلت،ولها معدلات واضحة ومحدودة،ولا يزيد مبلغ الفائدة المؤهلة للرسملة عن مجموع تكاليف الفائدة التي حصلت خلال الفترة الكلية، مع عدم إجراء مقاصة بين إيراد والفائدة الناتج عن استثمار الزمن، والفائدة المرسملة.

مثال:

تعاقدت الشركة العربية في 2000/11/1، على تشييد مبنى مع شركة النسر للبـــنـاء، مقابـــل 140000 ديـــنـار، على ارض تكلفتها 10000 دينار، وقد قدمت الشركة العربية الدفعات التالية خلال عام 2001 كما يلي:

2001/1/1	21000
2001/3/1	30000
2001/5/1	54000
2001/12/31	45000
	150000

وقـــد ـــهى العمل واستكملت المباني وسلمت في 2001/12/31 ولكن بقية الديون لا تزال قائمة على الشركة العربية وكما يلي:

1- قرض من البنك بمقدار 75000، بفائدة 15% سنوياً.

2- ورقة دفع بمقدار 55000 بفائدة 10%، تدفع في 12/31/ من كل عام.

3- سندات مصدره لمدة 10سنوات بتاريخ 2001/12/31، وبمبلغ 60000 بفائدة 12% .

المطلوب: تحديد الفائدة المؤهلة للرسملة وإجراء القيود اللازمة .

خطوات الحل:

1- نحسب المصاريف المتراكمة كمتوسط مرجح خلال عام 2001

التاريخ	المبلغ	فترة الرسملة	المتوسط المرجح للمصاريف المتراكمة
2001/1/1	21000	12/12×21000	21000
2001/3/1	30000	12/10×30000	25000
2001/5/1	54000	12/8×54000	36000
2001/12/31	45000	45000×صفر	صفر
المجموع			82000

2- الفائدة التي يمكن تجنبها

القروض غيرا لمباشرة = 82000 – 75000 = 7000 دينار

معدل الفائدة على القروض غير المباشرة يحسب كالتالي:

1- الفائدة على ورقة الدفع = 55000× 100/10 = 5500 دينار

2- الفائدة على السندات = 60000 × 12 /100 = 7200

مجموع الفائدة التي يمكن تجنبها = 12700

معدل الفائدة على القروض غير المباشرة = مقدار الفائدة / القروض غير المباشرة

= 12700 / 115000 = %11,04

الفائدة التي يمكن تجنبها

75000 (قرض مباشر) × %15 = 11250

7000 (قرض غير مباشر) × %11,04 = 773

مجموع الفائدة التي يمكن تجنبها = 12023

ونمـــثل تكلفة الفائدة الفعلية اصغر حد للفائدة التي يمكن رسملتها ولا يجوز تجاوزها .

3- الفائدة الفعلية

75000 ×%15 = 11250

55000 × %10 = 5500

60000 × %12 = 7200

مجموع الفائدة الفعلية = 23950

والفائدة التي يمكن تجنبها (12023) اقل من مبلغ الفائدة الفعلية (23950)؛ لذلك نرسمل الفائدة.

ويكون القيود اليومية كالتالي على افتراض انه تم دفع مصروف الفائدة نقداً:

23950 من حَـ مصروفات الفائدة

23950 إلى حَـ النقدية

12023 من حَـ المباني

12023 إلى حَـ مصروف الفائدة

أساس التكلفة التاريخية والتغيرات في الأسعار:

يسعى المحاسبون إلى قياس الأصول، والخصوم،في نهاية الفترة المالية،وكذلك قياس صافي الربح خلال هذه الفترة،ويستخدم المحاسب لهذا الغرض المبادئ، والفروض المحاسبية، ومعايير القياس المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً، ومنها الأساس التاريخي، ولا بد من بيان اثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في قياس بنود الأصول في ظل التغير في الأسعار .

يقضي مبدأ التكلفة التاريخية في قياس قيم الأصول الثابتة، على أساس تكلفه الحيازة (الملكية)، ويتم قياس كل من الجزء المستخدم من التكلفة الاصلية (تكلفه الامتلاك)خلال هذه الفترة، والذي لزم لإنتاج الإيرادات .والجزء الذي لم يستخدم بعد حتى نهاية الفترة المالية، لتقييم قيم الأصول الثابتة، معتمدين بذلك على الموضوعية التي تتمتع بها البيانات المحاسبية المستندة إلى أساس تاريخي، نظرا لاعتمادها على الأسعار الحقيقية عند الامتلاك، مؤكدين بذلك أن الغرض من الأصول الثابتة هو الاستخدام وليس المتاجرة.

وتعكس قيمه المصروفات التي تظهر في قائمه الدخل، نتيجة استخدام الأصول الثابتة، تعكس قيمه الأصول الثابتة،، التي استنفذت ومقدار التضحيات التي قدمت من هذه الأصول، تبعا لتكلفتها التاريخية في سبيل الحصول على منافع اقتصادية، على شكل إيرادات تقيم بالأسعار السوقية.

ويـــرتبط كذلك أساس التكلفة التاريخية بمفهوم المحافظة على رأس المال، والـــذي يشـــير إلى أقصى مبلغ يمكن أن توزعه المنشأة من ارباحها على المّلاك، بحـــيث تبقى استثمارات المّلاك في نهاية الفترة المالية، بنفس المستوى الذي كانت عليه في بداية المدة، وتحافظ على الطاقة التشغيلية، التي تمتلكها المنشأة من صافي الأصول.

ومـــن الملاحـــظ، أن الأساس التاريخي لم يأخذ في الحسبان التغيرات،التي تطرأ على الأسعار في السوق لاستبدال الأصول (التكلفة الاستبدالية)، والتي يمكن قياســـها على أساس الأسعار الجارية في السوق، والذي يأخذ في الحسبان التغيرات التي تحدث على قيم الأصول السوقية، والاعتراف بالزيادة، أو النقص في تلك القيم خـــلال الفترة المحاسبية، وعليه تقاس المصروفات بالقيم الجارية،وتظهر كذلك قيم الأصول، والخصوم بقيمتها السوقية في الميزانية العمومية .

المحاسبة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية:

تســـجل الأصول في السجلات المحاسبية بالقيمة التي دفعت لامتلاكها. وهذا يعنـــي أن الأصـــول الثابتة، تظهر في القوائم المالية وفقا لتكلفتها الحقيقية اللازمة لامـــتلاكها . والتي تشمل جميع النفقات،التي أنفقت على الأصل الثابت حتى أصبح جاهزا للاستعمال في المكان المخصص له، من اجل استخدامه في أعمال المنشأة، ولـــيس بقصـــد البـــيع، وتشمل تكلفه الامتلاك ثمن الشراء، مضافا إليه مصروفات التـــركيب،والجمارك، والشـــحن، والعمولات، والإشراف،والتجارب، وتكلفه العمل إثناء التركيب،والإعداد،وكذلك التأمين إثناء الشحن .ويتفق مستخدمو القوائم المالية، ومعـــدو تلـــك القـــوائم على أهميه قياس وتقويم الأصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية، لأنها تمثل التكلفة الحقيقية لامتلاكها . حيث تكون أسعار تلك الممتلكات محـــدودة، مما يسهل التحقق من صحتها ودقتها، وتعطى أساسا حقيقيا وموضوعيا وغير قابل للجدل أو التغير، مما يزيد من درجه الاعتماد عليها، وموثوقيتها وغير خاضعة للحكم الشخصي.

ويفترض المحاسبون أن المنشأة مستمرة في عملها، وفقا لمبدأ الاستمرارية، وان احتمال تصفيه المنشأة أو بيعها ضئيلاً . وهذا ينسجم مع مبدأ التكلفة التاريخية في اعتماد وتحديد قيم الأصول في المنشأة،بتكلفه الحصول عليها، ووضعها جاهزة للاستخدام. ولا يعني ذلك أن قيم الأصول تظل في السجلات المحاسبية بسعر الامتلاك الأصلي طوال مده حيازتها، حيث أن الأصول طويلة الأجل تستخدم في الإنتاج لمده طويلة من الزمن،ويتم تخفيضها سنويا خلال حياه هذه الأصول عن طريق الاهتلاك، ويكون الغرض من ذلك هو إظهار قيم تلك الأصول، وتحريكها بمقدار التضحيات التي استخدمت إثناء التشغيل والإنتاج.

ونجد كذلك أن الالتزامات يجب أن تقاس وتقيم على أساس تاريخي، وذلك لان هذه الالتزامات نشأت بسبب حيازة هذه الأصول التي تم قياسها، وتقيمها على أساس تاريخي.



الفصل الثالث

تحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة

أهداف الفصل

يسعى هذا الفصل إلى :

- إكساب القارئ كيفية قياس وتحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة عند .
- الشراء بالتقسيط.
- شراء الأصول في مجموعات.
- التبرعات والهبات.
- إصدار الأسهم.
- الخصم النقدي.
- تسجيل العمليات السابقة في السجلات المحاسبية.
- تزويد القارئ بالمفاهيم المحاسبية الواردة بالفصل.
- بيان مدى تأثير الحالات السابقة على القوائم المالية.



الفصل الثالث

تحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة

قياس تكلفة حيازة الأصول الثابتة:

تقاس تكلفة الأصول الثابتة عند امتلاكها بالقيمة السوقية العادلة . وقد تختلف الوسائل التي يتم الحصول بها على الأصول الثابتة، مم يعيق إجراءات قياس القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول، كما في حالة شراء مجموعة من الأصول بعقد واحد، أو الحصـــول علـــى الخصـــم الـــنقدي، أو الأصول التي نحصل عليها عن طريقة الهبات، أو الشراء بالتقسيط. وسنتناول هذه المشاكل المعيقة وكما يلي:

امتلاك أصول مع وجود خصم نقدي:

يعـــالج المحاســـبون خصم تعجيل السداد أو ما يسمى الخصم النقدي بإحدى الطرق التالية:

1- وبموجب هذه الطريقة يتم تخفيض تكلفة الشراء، بمقدار الخصم النقدي، بغض النظر إذا استفادت منه المنشأة أم لا . وإذا لم تستفيد المنشأة من هـ خصم، يحمل على حساب الأرباح والخسائر، كمصروفات للفترة الحالية .

مثال:

اشـــترت الشركة العربية آلة حديثة بمبلغ 50000 دينار، شرط (10/2 ص 30). احسب تكلفة امتلاك الآلة.

1 - إذا تم الدفع خلال 10 أيام.

2- إذا تم الدفع بعد20 يوم.

الحل:

مقدار الخصم النقدي=50000*02.=1000 دينار.

يتم خصم مقدار الخصم النقدي من تكلفة الآلة.

تكلفة الآلة = 50000-1000=49000 دينار.

القيد المحاسبي:

49000 من حـ/ الآلة

49000 إلى حـ/ النقدية

وحسب هذه الطريقة لاختلف تكلفة الآلة بغض النظر إذا تم الدفع خلال 10 أيام أو 20 يوما.ولكن مقدار الخصم النقدي والبالغ 1000 دينار، يعتبر في الحالة الأولى إيرادا مكتسبا، يضاف إلى ايرادات الفترة، بينما يعتبر في الحالة الثانية، مصروفا يحمل على حساب الأرباح والخسائر.

2- تقضي الطريقة الثانية، بتخفيض تكلفة الأصل، بمقدار الخصم النقدي عند اكتسابه فقط. ولا يجب اعتبار الخصم خسارة في حالة عدم اكتسابه.

مثال:

اشترت الشركة العربية سيارة حديثة بمبلغ 30000 دينار، شرط (10/3ص 30). احسب تكلفة امتلاك الآلة.

1 - إذا تم الدفع نقدا خلال 10 أيام.

2- إذا تم الدفع نقدا بعد20 يوم.

الحل:

الخصم النقدي= 30000 x .03 =900 دينار

1- تكلفة السيارة إذا تم الدفع خلال 10 أيام =30000-900= 29100 دينار ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

29100 من حـ/ السيارات

29100 إلى حـ/ النقدية

ويعالج مقدار الخصم كإيراد مكتسب خلال الفترة.

3- تكلفـــة السيارة إذا تم الدفع بعد20 يوم=30000 دينارا ولا يتم تخفيض قيمة السيارة بمقدار الخصم النقدي،لأنة لم يكتسب.

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

30000 من حـَـ السيارات

30000 إلى حـَـ النقدية

الشراء بالتقسيط

تقـــاس تكلفة الأصول الثابتة،عند شرائها بأقساط،على أساس القيمة الحالية. والتـــي تعتبـــر أساس مناسباً لقياس تكلفة امتلاك هذه الأصول عند شرائها، وفقاً لقيمـــته العادلـــة. وإذا لم يكن معدل الفائدة محدوداً بين الطرفين فيتم اعتماد معدل الفائـــدة الســـائد فـــي أسواق البنوك ومؤسسات الاستثمار لمثل هذه الأصول وقت الاتفاق على الشراء.

مثال:

فـــي 2004/1/1 قامت الشركة العربية بشراء آلة، من شركة النسر، بمبلغ 200000 ديـــنار، وتسدد على 20 قسطاً سنوياً. وقد قامت الشركة، بإصدار ورقة دفع بالقيمة. وقد تم الاتفاق على أن يكون سعر الفائدة 10% سنوياً.

- المطلوب، تحديد تكلفة الآلة عند الامتلاك.
- تسجيل القيود اليومية.

1- قيمة القسط السنوي = 200000 ÷ 20 = 10000 دينار

يشمل هذا القسط جزء من تكلفة الآلة، والفوائد المستحقة.

2- ستقوم الشركة العربية بدفع مبلغ 10000 دينار سنوياً

وبالــرجوع إلى معامل القيمة الحالية بفائدة 10 سنوات ولمدة 20 عاماً نجد انه يساوي 8,514

القيمة الحالية للأقساط = 8,514 * 10000 = 85140

تكلفة الآلة = القيمة الحالية = 85140

الفوائد (الخصم على ايرادات الدفع) = 200000 – 85140 = 114860

قيود اليومية :

أ- عند شراء الماكنة 2004/1/1

من المذكورين

85140 حَــ الآلة

114860 حَــ الخصم على أوراق الدفع

200000 إلى حَــ أوراق الدفع

ب- في 12/31 نهاية العام الأول

من المذكورين

8514 حَــ الفوائد المدنية

10000 حَــ أوراق الدفع

إلى المذكورين

10000 حَــ النقدية

8514 حَــ الخصم على وراق الدفع

$$\text{الفوائد المدينة} = 85140 \times \frac{10}{100} = 8514$$

ومن الملاحظ أن القسط السنوي، والبالغ قيمة 10000 دينار. قد تم دفع منه مبلغ 8514 فوائد، وبقية القسط تعتبر سداداً من قيمة تكلفة الأصل.

10000 – 8514 = 1486 دينارا

ويكون المبلغ المقترض عام 2005 = 85140 – 1486 = 83654 ديناراً

الفائدة المستحقة على القرض عام 2005 = 83654×10% = 8365،4

ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين

8365, 4 حَـ الفوائد المدينة

10000 حَـ اوراق الدفع

إلى المذكورين

10000 حَـ النقدية

8365,4 حَـ الخصم على ايرادات الدفع

امتلاك أصول مقابل إصدار أسهم

تقـاس تكلفـة امـتلاك الأصول في حالة إصدار أسهم، على أساس القيمة السـوقية العادلـة للأسـهم المصـدرة عند توقيع عقد الشراء، وتتمتع هذه القيمة بالموضوعية، خاصة إذا كانت أسهم الشركة متداولة في الأسواق المالية، ويمكن أن تلجا الشركة إلى تقدير الخبراء لتحديد تكلفة الامتلاك . وإذا كان هناك صعوبة في قـياس، وتحديد القيمة السوقية للأسهم المصدرة، فيتم اعتماد القيمة السوقية للأصل الذي تم شراؤه.

مثال:

فـي 2004/1/1، اشترت الشركة العربية، مبنى مقابل إصدار 1000 سهم، القيمة الاسمية للسهم الواحد 20 ديناراً. وقد قدر الخبراء وبالاستعانة بالسوق المالي

قـيمة السـهم الواحد بمبلغ 30 ديناراً. المطلوب تحديد تكلفة المبنى، وكذلك أعداد القيود اليومية .

تكلفة المبنى = القيمة السوقية للأسهم المصدرة = 1000 * 30 = 30000 دينار

القيمة الاسمية للأسهم المصدرة = 1000 * 20 = 20000 دينار.

علاوة الإصدار = 30000 – 20000 = 10000 دينار ..

القيد اليومي:

30000 من حَـ المباني

إلى المذكورين

20000 حَـ رأس المال

10000 حَـ علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)

امتلاك الأصول على شكل هبات وتبرعات

تقـدم بعض المؤسسات الحكومية،أو الخاصة، أو الإفراد أصولا عينية على شكل هبات، أو تبرعات، تشجيعاً للاستثمار، وتنشيطاً للحركة الاقتصادية في البلاد، وتمثل هذه التبرعات أو الهبات، أصولا للمؤسسات الممنوحة، بدون مقابل، وتقاس تكلفة امتلاك هذه الأصول بالقيمة السوقية العادلة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة أصول المنشاة، وكذلك زيادة حقوق الملكية، والتي يمثلها رأس المال الإضافي .

مثال:

قدمت شركة المهد، قطعة ارض إلى الشركة العربية على شكل هبة، تشجيعاً لهـا للقـيام بإعمالهـا، وقـد قدرت قيمة الأرض السوقية بمقدار 30000 دينار. المطلـوب تسـجيل القيود اليومية في سجلات الشركة العربية، وكذلك في سجلات شركة المهد.

1- في سجلات الشركة العربية

30000 من حَـ الأراضي

30000 إلى حَـ رأس المال الإضافي

2- في سجلات شركة المهد

30000 من حَـ مصروفات الهبات

30000 إلى حَـ الأراضي

وبالنسـبة لشركة المهد، يتم تنزيل المبلغ المتبرع به من قيمة الأراضي،على شكل مصروفات، يحمل بها حساب الأرباح والخسائر، وبالتالي تخفيض قيمة أرباح الشركة، بمقدار المبلغ المتبرع به . ويعتبر هذا المبلغ معفى من الضرائب.

امتلاك أصول على شكل مجموعات

تقـوم المنشاة أحيانا بشراء مجموعة من الأصول بسعر موحد . ويتم قياس، وتحديد تكلفة كل عنصر من عناصر هذه الأصول،على أساس النسبة المئوية من القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول، عند الشراء، والتي تحدد بالاستعانة بالخبراء، والاستشاريون الفنيون، والمختصين بهذا المجال .

مثال:

اشـترت الشركة العربية، سيارة، وقطعة ارض، ومجموعة من الحواسيب، بمقـدار 100000 ديـنار نقـداً، وقـد قدر المختصون والفنيون والخبراء في هذا المجال، القيم السوقية العادلة لهذه الصول كالتالي:

السيارة	25000 دينار
الأرض	75000 دينار
الحواسيب	50000 دينار
المجموع	150000 دينار

المطلوب: تحديد تكلفة كل أصل، واثبات العملية في السجلات المحاسبية .

الحل:

نحدد النسبة المئوية لقيمة الأصل السوقية

الأصل	القيمة السوقية	النسبة المئوية	تكلفة الأصل
السيارة	25000	%16.7	16700=%16.7×100000
الأرض	75000	%50	50000=%50×100000
الحواسيب	50000	%33.3	33300=%33.3×100000
المجموع	150000	%100	100000

القيد المحاسبي

من المذكورين

16700 حَـ السيارات

50000 حَـ الأراضي

33300 حَـ الحواسيب

100000 إلى حَـ النقدية

الفصل الرابع

طرق الاهتلاك

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون قادراً على:

- تحديد العوامل المؤثرة في اهتلاك الأصول.
- اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة للمنشأة.
- قياس مصروف الاهتلاك السنوي والإفصاح عنه.
- يقارن بين طرق الاهتلاك المختلفة.
- يفسر أسباب اختلاف مصروف الاهتلاك من طريقة إلى أخرى.
- يناقش المشاكل المحاسبية المتعلقة بالنفاذ.
- يحدد قسط الإطفاء السنوي ويفصح عنه بالقوائم المالية.
- يفصح عن الاهتلاك السنوي نتيجة التغير في السياسات المحاسبية.
- يحدد قسط الاهتلاك في حالة إعادة تقدير قيمة الأصل أو عمرة الإنتاجي.



الفصل الرابع

طرق الاهتلاك

Depreciation

تعتبر الأصول الثابتة، مصدراً من مصادر الخدمات المستقبلية، التي تقدمها المنشــاة خــلال فتــرة حــياتها الإنتاجية. وقد تم قياس، وتحديد تكلفة امتلاك هذه الأصــول فــي الفصــول الســابقة. وسيتناول هذا الفصل قياس، وتحديد تكاليف الخدمات، التي تقدمها هذه الأصول في الفترة الحالية، وتستخدمها في أعمالها، وهو ما يعرف باهتلاك الأصول الثابتة.

يعــرف الاهتلاك بأنه توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات عمر الأصل. حــيث تعتبر هذه التكلفة نفقة رأسمالية يستفيد منها المشروع، أو الوحدة الاقتصادية لأكثــر من فترة مالية.حتى يتم مقابلتها مع الإيرادات المعترف فيها، والتي تحققت مــن الخــدمات، التــي قــدمها الأصــل الــثابت تماشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ويتم توزيع تكلفة الأصول الثابتة على الفترات المالية،التي استفادت من خدماتها حسب طريقة الاهتلاك المستخدمة.

ويســتخدم مصــطلح الاهــتلاك Depreciation، ليشير إلى تكلفة الأصول الملموسة، أو مقدار التضحيات التي تقدم من هذه الأصول، في سبيل الحصول على إيرادات، مثل اهتلاك السيارات، والمباني، والآلات . بينما يطلق مصطلح الإطفاء Amortization، على مقدار تخفيض القيمة على التكلفة المستنفذة من الأصول غير الملموســة، كالشــهرة، وحقــوق الاختــراع، والعلامة التجارية، ونفقات الأبحاث والتطويــر. ويطلــق مصطلح النفاذ Depletion،على مقدار التكلفة المقدرة للموارد الطبيعية المستخرجة، مثل الأخشاب، والفحم، والحديد، والبترول، والغاز.

وتعتبر التكلفة المستنفذة من الأصول الثابتة، مصروفات تحمل بها إيرادات الفتــرة. وهــي بهذا ترتبط ارتباطا وثيقا في قياس الدخل السنوي، تمشيا مع مبدأ مقابلــه المصروفات بالإيرادات، وتمشيا مع مبدأ استمرارية المشروع في الإنتاج.

ويخطـــي من يظن أن الاهتلاك ما هو إلا رصيد نقدي متراكم، لاستبدال أصول المنشـــأة. ولكـــنه في الحقيقة، هو مصروف تشغيلي غير نقدي، خلال حياه الأصل الإنتاجية.

ومـــن الجديـــر بالذكـــر أن المحاســـبة، عن الاهتلاك هي عمليه تخصيص للتكالـــيف، وليســـت عمليه تقييم للأصول الثابتة. وان عمليه امتلاك الأصل الثابت لغايـــات الاســـتخدام، يعني الحصول على خدماته الحالية، و المستقبلية، وقد يحدث تغييـــر في مستوى الأسعار أثناء الاستخدام والإنتاج، مما يؤدي إلى تغيير في قيمه هذه الأصول. ولهذا فان اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية، لقياس قيم هذه الأصول بدلا من القيم الجارية، لما يتصف به هذا المبدأ من موضوعيه، ودقه في عملية القياس، وهـــذا مـــا يزيد في ملاءمة المعلومات المحاسبية للإدارة، والى الغير، عند اتخاذ القرارات الإدارية.

العوامل المؤثرة في تحديد الاهتلاك:

يتحدد قسط الاهتلاك السنوي للأصول الثابتة بالعوامل التالية:

1- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل (العمر).
2- تقدير أساس احتساب الاهتلاك.
3- اختيار طريقة تخصيص الاهتلاك.

1- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل (العمر):

الحـــياة الإنتاجـــية للأصـــول الثابتة، عبارة عن الخدمات التي سيقدمها، أو المـــتوقع الحصـــول علـــيها من هذا الأصل الثابت، والمعبر عنها بوحدات زمنية، كالسنة، أو الشهر، أو بوحدات منتجة كالطن، والكيلومتر، اللتر.

وينبغي على المحاسب، أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تؤثر على الحياة الإنتاجية للأصل، والتي تؤدي إلى تناقص حياتها، كالعوامل الاقتصادية، والوظيفية، وما يطرأ من نقص طبيعي عليها، كالتآكل، بسبب الرطوبة، والصدأ، أو التحلل، مع

يجعــل الأصــل في وضع غير ملائم لتأدية خدماته . وتقع مسئولية قياس، وتحديد الحــياة الاقتصـــادية للأصل الثابت، على عائق مهندس المصنع، ويساعده في ذلك الخبراء، والفنيون، والاستشاريون، ومنهم مهندسو الآلات، ومنتجو الأصول الثابتة.

ولابد من التفرقة بين العمر الإنتاجي للأصل، والعمر الطبيعي له. حيث يتم اهتلاك الأصل الثابت دفترياً، على أساس العمر الإنتاجي، وان كان الأصل مازال قادراً على الإنتاج، ولكن قد يكون استخدام هذا الأصل بعد سنوات عمرة الإنتاجية مكلفاً، وغير مجدي، بسبب ارتفاع تكلفة تشغيله، أو انخفاض جودته.

وتتأثــر الحــياة الإنتاجــية للأصــول الثابتة بالتقدم، والناتج عن التجديدات والاختــراعات، والتكنولوجيا، والتقدم العلمي والتقني، الذي يطرأ خلال الحياة، وما يصـــاحب هذا التقدم من تطوير في صناعة الآلات، والمعدات، ومختلف الأصول المعمرة.

ومــن العــوامل الأخــرى المؤثرة في حياة الأصول الملموسة، مفهوم عدم الملاءمـــة، والذي يشير إلى مقدار حجم أعمال المشروع، ويرى تأثيرها على حياة الأصـــول، كالتوسع مثلاً، والذي يجعل بعض الأصول التي كانت ملائمة في وقت ســـابق، غير ملائمة في الوقت الحالي، وبالتالي يضع حدا لحياة مثل هذه الأصول. والمشـــكلة تكون اكبر،إذا كانت هذه الأصول غير الملائمة، لم تخضع بعد للتقادم، فـــيكون لها قيمة كبيرة عند التخلص منها، وقد تتكبد المنشاة خسائر كبيرة في مثل هذه الحالة، وخاصة إذا لم يتوفر المشتري.

ويمكـــن القول أن التقادم، وعدم الملائمة يلعبان دوراً أساسيا في تحديد قسط الاهـــتلاك، وبدرجـــة اكبـــر مـــن العوامل الطبيعية، كالتآكل، وغيرها، أو بسبب الاســـتعمال. وكلما زاد التقدم العلمي والتكنولوجي في المجتمع، كلما زاد تأثير هذه العوامل على الاهتلاك.

ويتـــرتب علـــى مـــا ســـبق انه يصعب الوصول إلى تقديرات تتميز بالدقة المتناهـــية للحـــياة الإنتاجـــية للأصول الثابتة. ولكن يتم قياس وتحديدا وتقدير للحد

الأقصـــى للخـــدمات التي يقدمها الأصل. ومن الممكن أن يعاد هذا التقدير بعد اخذ العوامل الناتجة عن التقادم، وعدم الملائمة في الحسبان.

2- تقدير أساس احتساب الأهتلاك:

أن الأساس في احتساب اهتلاك الأصول الثابتة، يتمثل في قياس وتحديد ذلك الجزء من التكلفة، الذي يجب أن يعمل على الإيرادات خلال العمر المقدر للأصل. وعلـيه يجـب قـياس وتحديـد تكلفه الحصول على الأصل، وكذلك قيمه الأصل المقدرة، كخردة عن الاستغناء عنه كالتالي :

أســاس الاهتلاك = تكلفه الاهتلاك – الخردة أو (القيمة المتبقين) – تكاليف أزاله الأصل

وغالبا ما تفترض المنشأة، عدم وجود قيمه متبقاة للأصل عند الاستغناء عنه. أو قد تكون القيمة ضئيلة، وغير مؤكدة، ويمكن تجاهلها.

هــذا وقد تم مناقشه تكلفه الامتلاك في الفصول السابقة . بينما تعرف القيمة المتبقية، أو القيمة التخريدية، بذلك المبلغ من المتوقع الحصول عليه في نهاية العمر الإنتاجي، سواء كان ذلك بالبيع، أو المبادلة. ويتم خصم مصاريف التصرف بالقيمة الباقية من قيمه الأصل التجريدية. وقد تكون تكلفه أزاله الأصل معادلة للتحصيلات مــن بيعه، مما يجعل القيمة المتبقاة صفرا، أو قريبه من الصفر، مما يجعل أساس الاهتلاك مساويا لتكلفه التملك.

3- اختيار طريقه الاهتلاك:

بعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وتقدير حساب الاهتلاك يبقى أمامنا تحديد الجزء من التكلفة، التي يتم التضحية بها، أو استنفاذها سنويا في سبيل الحصول على إيرادات خلال الفترة المالية . ولا بد من إتباع أسلوب منظم، ومنطق يراعــي مقدار التناقص في قدره الأصل الإنتاجية، من خلال تقدير كميه الخدمات

ووحداتها المقتطعة من مصدرها (الأصل)، والتي تكون متساوية خلال حياه الأصل الإنتاجية، أو تختلف من فتره إلى أخرى، وفيما يلي أهم الطرق المستخدمة:

1- طريقة القسط الثابت .
2- طريقة الإنتاج .
3- طريقة القسط المتناقص وتشمل:
   1- طريقة مجموع سنوات الاستخدام.
   2- طريقة المعدل الثابت من القيمة الدفترية.

وهناك طرق أخرى يمكن استخدامها، وان كانت غير شائعة في الوسط الاقتصادي، مثل:

- طريقة المخزون .
- طريقة الاستبعاد أو الإحلال.
- طريقة الاهتلاك طبقاً للمجموعات .

وسنتناول بالشرح كل من هذه الطرق كالتالي:

1- طريقة القسط الثابت Straight line method:

يتم احتساب الاهتلاك وفقاً لهذه الطريقة على أساس زمني. فهي تحمل الفترة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي. ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام وملاءمتها لاحتساب الاهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال حياته الإنتاجية. ويحتسب الاهتلاك وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة الاهتلاكية}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

$$= \frac{\text{التكلفة} - \text{القيمة المتبقاه المتوقعة}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

مثال:

في 2005/1/1، اشترت الشركة العربية سيارة بمبلغ 11000 دينار. قدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات. ومن المتوقع أن يتم بيع الآلة، بعد خمس سنوات بمبلغ 1000 دينار . احسب قسط الاهتلاك السنوي .

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{1000 - 11000}{5} = 2000 \text{ دينار}$$

وفي ظل هذه الطريقة يبقى مصرف الاهتلاك ثابتا، لكل فترة مالية خلال العمر الإنتاجي للأصل. وهذا يعني ثبات النفقة الاقتصادية للأصل من فترة مالية إلى أخرى. ويمكن إعداد جدول يوضح مصروف الاهتلاك السنوي، ومجمع الاهتلاك، عبر سنوات استخدامه، وكذلك القيمة الدفترية للأصل، في نهاية الفترة المالية وكما يلي:

جدول الاهتلاك باستخدام طريقة القسط الثابت

السنة	مصروف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية في نهاية السنة
1	2000	2000	9000
2	2000	4000	7000
3	2000	6000	5000
4	2000	8000	30000
5	2000	10000	1000(القيمة المتبقاة)

ويمكن أن يكون قسط الاهتلاك، على شكل نسبة مئوية، تحسب من القيمة الاهتلاكية على مدار العمر الإنتاجي للأصل كالتالي:

%20 = 5 ÷ %100

قسط الاهتلاك = (11000 − 1000) × %20 = 2000 دينار

ويتم إثبات قسط الاهتلاك بالسجلات المحاسبية كالتالي:

2000 من حـَـ مصروف اهتلاك السيارات

2000 من حـَـ مجمع اهتلاك السيارات

ويحمــل حســاب الإرباح والخسائر، بمصروف الاهتلاك السنوي . وتظهر قيمة الأصل، مطروحاَ منها مجمع الاهتلاك، والذي يساوي القيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية للمنشاة.

ومـــع افتراض ثبات إيرادات الفترة المالية، علماً أن قسط الاهتلاك السنوي ثابــت حســب هـــذه الطريقة، فان معدل العائد على الأصول يختلف من سنة إلى أخرى، وحسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول يوضح الاهتلاك ومعدل الفائدة على الأصول

السنة	قسط الاهتلاك	القيمة الدفترية للأصل	الدخل السنوي بعد الاهتلاك	(معدل العائد) الدخل÷القيمة الدفترية
1	2000	9000	1000	%11
2	2000	7000	1000	%14
3	2000	5000	1000	%20
4	2000	3000	1000	%33
5	2000	1000	1000	%100

وتفســر الـــزيادة في معدل العائد على الأصول، بالنقص المستمر في قيمة الأصل مع ثبات الدخل السنوي. وهذا ما تعاني منه كافة الطرق التي تستخدم البعد الزمني لحساب الاهتلاك.

الاهتلاك لأجزاء من السنة:

قــد تشتري المنشاة أصولها بعد مضي فترة من بداية الفترة المالية. وعندما يحدث ذلك، يتم تحميل كل سنة بما يخصها من قسط الاهتلاك، وعلى سبيل المثال نفتــرض أن الشركة العربية في المثال السابق قامت بشراء السيارة بتاريخ 5/12/ 2005 فيكون قسط الاهتلاك كما يلي:

عدد الأشهر المستفيدة = 12- 4 أشهر = 8 أشهر. وعلى اعتبار انه إذا تم الشراء قبل منتصف الشهر، يعتبر وكان عملية الامتلاك تمت في بداية الشهر. وإذا كانــت عملية الشراء قد وقعت بعد منتصف الشهر، تعتبر أن الامتلاك قد وقع في بدايـــة الشـــهر الـــذي يلي شهر الشراء. ويتم إيجاد إقساط الاهتلاك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول يبين قسط الاهتلاك لأجزاء من السنة

السنة	عدد الأشهر المستفيدة	قسط الاهتلاك
1	8	1333 = 12/8 × 2000
2	12	2000
3	12	2000
4	12	2000
5	12	2000
6	4 أشهر	667 =12/4×2000

ويحمل حساب الأرباح والخسائر بمقدار 1333 دينار مصروف اهتلاك عن ثمانـــية أشهر من عمر الأصل في السنة الأولى. و 2000 دينار عن السنة الثانية، والثالـــثة، والرابعة، والخامسة. ومقدار 667 دينار عن الأشهر الأربعة الباقية من عمر الأصل . والبالغة خمس سنوات إنتاجية تحمل لحساب السنة المالية السادسة .

2- طريقة الإنتاج Activity Method:

تسمى طريقة وحدات الإنتاج،أو القسط المتغير، أو التكلفة المتغيرة. وتستخدم للأصول التي تهتلك خدماتها بالاستخدام المادي، وليس الاستخدام الزمني. حيث لا يكـون الوقت عملاً مهماً في التأثير على المنافع المستقبلية، كالطائرات الذي يقدر عمـرها بساعات التشغيل أو سيارات النقل والتي يقدر عمرها بعدد الأميال أو عدد البراميل المنتجة من بئر النفط أو الأقدام المكعبة من الغاز الطبيعي المستخرج من بئـر الغاز، أو بعض الآلات التي يقدر عمرها بعدد الوحدات التي تنتجها . ولكن من عيوب هذه الطريقة انه يصعب التنبؤ بعدد الوحدات الإنتاجية للأصل لاختلاف ظروف التشغيل، ويتحدد قسط الاهتلاك بالمعادلة التالية:

$$\text{الاهتلاك لوحدة النشاط} = \frac{\text{القيمة الاهتلاكية}}{\text{العمر (وحدات النشاط)}}$$

قسط الاهتلاك السنوي = الاهتلاك لوحدة النشاط × عدد الوحدات المنتجة.

مثال:

في 2000/5/2، اشترت الشركة العالمية شاحنة نقل تكلفتها 25000 دينار. ويقـدر بـيعها كخـردة بعـد 6 سنوات بمبلغ 3000 دينار. المطلوب تحديد قسط الاهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج علما أن الشاحنة قطعت المسافات التالية:

السنة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
المسـافة المقطوعة بالكيلو متر	30000كم	42000	40000	45000	43000

وعاء الاهتلاك (القيمة الاهتلاكية) = 25000 – 3000 = 22000 دينار

مقدارا لاهتلاك لوحدة النشاط (الكيلو متر) =

$$\frac{22000}{43000 + 45000 + 40000 + 42000 + 30000}$$

$$= \frac{22000}{200000} = 0.11$$ دينار/ كيلو متر

ويكـون قسـط الاهـتلاك عن السنة الأولى = 30000 × 0,11 = 3300 دينار.

ويوضـح الجدول التالي الاهتلاك النهائي لهذا الأصل حسب طريقة وحدات الإنتاج.

جدول يوضح الاهتلاكات السنوية حسب طريقة وحدات الإنتاج

السنة	مصروف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية في نهاية السنة
1	3300=0.11×30000	3300	21700
2	4620=0.11×42000	7920	17080
3	4400=0.11×40000	12320	12680
4	4950=0.11×45000	17270	7730
5	4730=0.11×43000	22000	3000

وتظهر الأرصدة في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية كما يلي:

الأرصدة في نهاية السنة

	1	2	3	4	5
الأرصدة الملموسة	25000	25000	25000	25000	25000
مجمع الاهتلاك	3300	7920	12320	17270	22000
صافي الأصول	21700	17080	12680	7730	3000

وهــذه الطــريقة لا تسجل أية اهتلاكات في حالة عدم حدوث نشاط للأصل. ولهذا لا يكون ضروري احتساب اهتلاك للأصل عن أجزاء من السنة .

3- طرق القسط المتناقص Decreasing Chargers Methods:

قيمة قسط الاهتلاك، حسب هذه الطريقة، يتناقص سنة بعد أخرى، إثناء فترة استخدام الأصل. وتتحمل الفترات الأولى من عمر الأصل بمصاريف اهتلاك أعلى مــن الفتــرات التالية. ومرد ذلك، إلى أن الأصول الثابتة، تقدم خدمات اكبر في ســنوات عمــرها الأولــى، وهي تعتبر من طرق الاهتلاك السريع، والتي توزع مصروف الاهتلاك، بحيث يقل هذا المصروف مع مرور الزمن. وبزيادة مصروف الاهــتلاك فــي السنوات الأولى من حياة الأصل والذي يؤدي إلى تخفيض الدخل وبالتالي يسمح لدافعي الضرائب بتأجيل دفع الضرائب إلى فترات مالية قادمة وعلى اعتــبار أن للنقود قيمة زمنية. لذا يمكن الاستفادة من هذه المبالغ واستثمارها قبل سدادها للحكومة ويرجع اختيار المنشاة إحدى طرق الاهتلاك السريع إلى:

* الأصول التي يتم اقتناؤها وتكون جديدة و تعطي منافع وخدمات اكبر في بدايــة امتلاكها، ثم تتناقص منافعها مع مرور الزمن.وهذا يجعل الإيرادات المتولدة عن هذه الأصول اكبر في بداية عمرها الانتاجي.

* بعض الأصول تكون عرضة للتقادم بشكل سريع كالسيارات مثلاً .

* قلما يتعرض الأصل في بداية حياته الإنتاجية إلى التصليحات، والتي تزيد مع مرور الزمن. وهذا ما يتطلب زيادة في مصاريف الصيانة، حتى يستمر الأصل

بالإنـــتاج في مستوى مناسب .وسيتم بيان كيفية احتساب الاهتلاك وفقاً لهذه الطرق كالتالي:

أ- طريقة مجموع أرقام السنوات SUM – OF – The Years Day S. Y.D:

يـــتم احتســـاب قسط الاهتلاك في المنشاة التي تستخدم هذه الطريقة، بجمع ســـنوات العمر الإنتاجية المقدرة للأصل، واستخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك (تكلفة الأصل – القيمة كخردة). وبعدها يحسب قسط الاهتلاك كالتالي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل}}{\text{مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي}} \times \text{قيمة الاهتلاك}$$

ويتم حساب مجموع أرقام السنوات بالمعادلة التالية :

$$\frac{\text{ن}\ (\text{ن}+1)}{2}$$

ن : العمر الإنتاجي التقديري للأصل .

القيمة الاهتلاكية = تكلفة الأصل عند الاهتلاك – القيمة المتبقاه كخردة)

مثال:

فـــي 2005/1/1 قامـــت الشـــركة العربية، بشراء آلة بمبلغ 30000 دينار لاســـتخدامها فـــي الإنتاج. وقد قدر عمرها بـــ5 سنوات وستباع بعد انتهاء عمرها الإنتاجـــي بـــــ6000 ديـــنار. المطلـــوب، احتساب تكلفة الاهتلاك وإجراء القيود اللازمة.

الحل:

1- القيمة الاهتلاكية = 30000 – 6000 = 24000 دينار.

2- مجموع سنوات الاستخدام = 5+4+3+2+1 = 15 سنة

أو

$$= \frac{ن (ن+1)}{2} = \frac{5 \times 6}{2} = 15 \text{ سنة}$$

قسط الاهتلاك في السنة الأولى= 24000 × $\frac{5}{15}$ = 8000 دينار

ويبين الجدول التالي إقساط الاهتلاك حسب طريقة مجموع أرقام السنوات

السنة	العملية الحسابية	مصروف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية
1	24000 × 15/5	8000	8000	22000
2	24000 × 15/4	6400	14400	15600
3	24000 × 15/3	4800	19200	10800
4	24000 × 15/2	3200	22400	7600
5	24000 × 15/1	1600	24000	6000

وتكـــون قـــيمة الآلة في نهاية السنة الخامسة مساوية لقيمتها كخردة، والتي قدرت بمبلغ 6000 دينار.

ويكون القيد المحاسبي للاهتلاك في السنة الأولى .

8000 من حَـــ مصروف اهتلاك الآلة

8000 إلى حَـــ مجمع اهتلاك الآلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية في نهاية السنة كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

	1	2	3	4	5
الأصول الملموسة	30000	30000	30000	30000	30000
مجمع اهتلاك الآلات	8000	14400	19200	22400	24000
القيمة الصافية للآلات	22000	15600	10800	7600	6000

الاهتلاك عن أجزاء من السنة وفقا لطريقة مجموع أرقام السنة.

افترض أنة في المثال السابق تم شراء الآلة في 2005/7/3.

الحل: في السنة الأولى من عمرة الآلة تم استخدامها لمدة 6 أشهر

مصروف الاهتلاك عن السنة 1 = $\frac{5}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} = 4000$ دينار.

فـــي السنة 2: تحمل هذه السنة قيمة اهتلاك 6 أشهر من السنة الأولى و6 أشهر من السنة الثانية.

ويكون مصروف الاهتلاك = $\frac{5}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} +$

$\frac{4}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} = 4000 + 3200 = 7200$ دينار

فـــي السنة 3: تحمل هذه السنة قيمة اهتلاك 6 أشهر من السنة الثانية و6 أشهر من السنة الثالثة.

مصروف الاهتلاك = $\frac{4}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} + \frac{3}{15} \times 24000 + \frac{6}{12}$

$=3200+2400=5600$

في السنة الرابعة:

$$\text{مصروف الاهتلاك} = \frac{3}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} + \frac{2}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12}$$

$$= 2400 + 1600 = 4000$$

في السنة الخامسة:

$$\text{مصروف الاهتلاك} = \frac{2}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} + \frac{1}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12}$$

$$= 1600 + 800 = 2400$$

وفي السنة التالية يكون قسط الاهتلاك =

$$\frac{6}{12} \times 24000 \times \frac{1}{15} = 800$$

ويكون قيد الاهتلاك في السنة الأولى .

4000 من حـَــ مصروف الاهتلاك – الآلة

4000 إلى حـَــ مجمع الاهتلاك – الآلة

وتظهر الأرصدة كالتالي في كشف الميزانية العمومية في نهاية السنة:

الأرصدة في نهاية السنة

السنوات	1	2	3	4	5	السنة السادسة
الأرصدة الملموسة	30000	30000	30000	30000	30000	
مجمع اهتلاك الآلات	4000	11200	16800	20800	23200	24000
القيمة الصافية للآلات	26000	18800	13200	9200	7800	6000

ب- طريقة المعدل الثابت من القيمة الدفترية:

Double – declining balance method

وتسمى طريقة مضاعف القسط الثابت، أو طريقة الرصيد المتناقص للاهتلاك. وتعتبر من أكثر الطرق شيوعاً بالنسبة للاهتلاك المتسارع، ويتم احتساب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة، باستخراج معدل اهتلاك القسط الثابت، ثم مضاعفة المعدل. ويضرب المعدل في القيمة الدفترية للأصل دون طرح القيمة المتبقاه للأصل .

مثال:

في 2005/1/1 اشترت الشركة العربية آلة، بمبلغ 30000 دينار، لاستخدامها في الإنتاج . وقدر عمرها لـ 5 سنوات. ومن المتوقع بيعها بعد ذلك بمبلغ 6000 دينار . احسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة ومن ثم اكتب القيد المحاسبي اللازم.

الحل:

المعدل الثابت = 1÷ 5 (عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل) = 0,20

أو 100% ÷ 5 = 20%

مضاعف المعدل الثابت أو القسط الثابت=20%×2 =20%×2 =40 %

قسط الاهتلاك = القيمة الدفترية × مضاعف المعدل

ويبين الجدول التالي مصروف الاهتلاك السنوي ومجمع الاهتلاك كالتالي:

السنة	القيمة الدفترية	مصروف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك
1	30000	12000 = %40× 30000	12000
2	18000	7200 = %40× 18000	19200
3	10800	4320 = %40× 10800	23520
4	6480	*480 = %40× 6480	24000
5	6000	-	-

ويلاحظ أن قسط الاهتلاك قد تناقص من سنة إلى أخرى. ونجد أنة في نهاية السنة الرابعة يبلغ 480 دينار وهي عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية 6480 – القـيمة التخريبية 6000.علماً أنة بتطبيق المعادلة السابقة نجدة = 6480 × 40% = 2592 وهـذا مايـزيد كثيراً عن القيمةالمتبقاة للأصل وفي السنة الخامسة لا يتم احتساب مصروفات الاهتلاك .

ويكون القيد كالتالي:

12000 من حَـ مصروفات الاهتلاك – الآلة

120 إلى حَـ مجمع الاهتلاك – الآلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

السنوات	1	2	3	4
الأصول الملموسة آلات	30000	30000	30000	30000
مجمع الاهتلاك	12000	19200	23520	24000
صافي الأصول	18000	10800	6480	6000

الاهتلاك عن أجزاء من السنة وفقاً لطريقة المضاعف المتناقص:

يـتم احتسـاب قسط الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة عن الفترة الزمنية التي تم اسـتخدام الأصـل فـيها. وبالرجوع إلى بيانات المثال السابق، وعلى افتراض أن الأصل تم شراؤه في 2005/7/5. المطلوب تحديد قسط الاهتلاك السنوي، وإجراء القيود اليومية اللازمة.

السنة	القيمة الدفترية	مصروف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك
1	30000	6000 = 12/6 × %40 × 30000	6000
2	24000	= 2/1×0,4×24000+2/1×0,4×30000 10800 = 4800 + 6000	16800
3	13200	*7200=2640+4800=2/1×0,4×12300+4800	24000
4	6000		

وحسب المعادلة. نجد أن قسط الاهتلاك في نهاية السنة الثالثة = 4800 + 13200 ×0،4×2/1 = 7440 دينار. وعند إضافة هذا المبلغ إلى مجمع الاهتلاك نجد انه يصبح 24240 وهو يزيد بمقدار 240 دينار عن قيمة الأصل – الخردة والبالغة 24000 دينار. وكذلك نطرح هذا المبلغ الزائد من قسط الاهتلاك ليصبح 7440 – 240 = 7200 دينار .

ويكون قيد اليومية في نهاية السنة الأولى:

6000 حَـ مصروفات الاهتلاك – الآلة

6000 إلى حَـ مجمع الاهتلاك – آلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

السنوات	1	2	3
الأصول الملموسة آلات	30000	30000	30000
مجمع الاهتلاك	6000	16800	24000
صافي الأصول	24000	13200	6000

1- طريقة المخزون Inventory method:

تستـــخدم طـــريقة المخزون، والتي تسمى (نظام التقويم) في قياس وتحديد اهـــتلاك العدد والآلات الصغيرة . ويتم إجراء جرد فعلي للعدد والآلات الصغيرة والأشـــياء المماثلـــة لها في نهاية المدة. ثم نحسب تكلفة شراء هذه الأصول خلال الفتـــرة. والتـــي تضاف إلى رصيدها في بداية الفترة. ويتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي كالتالي:

الرصـــيد أول المدة + تكلفة الأصول المشتراة خلال الفترة – الرصيد أخر الفترة.

مثال:

في 2004/1/1. أجرت الشركة العربية جرداً للعدد الصغيرة في نهاية الفترة المالـــية. وكانت تكلفتها 6000 دينار. وكانت الشركة قد اشترت خلال العام 2000 شواكيش بمقدار 2000 دينار. وعند الرجوع إلى أرصدة العدد وجدت أنها تساوي 5700 دينار . المطلوب تحديد قسط الاهتلاك، وإجراء القيود اليومية اللازمة.

1- قسط الاهتلاك السنوي = 5700 + 2000 – 6000 = 1700 دينار

2- القيد اليومي :

1700 من حـَــ مصاريف اهتلاك العدد الصغيرة

1700 إلى حـَــ مجمع اهتلاك العدد الصغيرة

ومـــن مـــزايا هذه الطريقة، سهولة التطبيق، وقدرتها على ملائمة الظروف الســـائدة، وان كانت الأسس التي تقوم عليها هذه الطريقة لا تستند إلى المنطق في تحديـــد قسط الاهتلاك السنوي، واعتمادها على التقدير والحكم الشخصي في تقويم المخـــزون، والذي يتم قياس تكلفته على أساس القيم السوقية . وهذا ما يخالف مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتبع عن قياس وتحديد تكلفة الأصول الثابتة عند امتلاكها .

2- الاستبعاد والإحلال Retirement and re placement:

تستخدم طريقة الاستبعاد. في احتساب قسط الاهتلاك للأصول المتماثلة، صغيرة القيمة، كأعمدة الكهرباء وأنابيب المياه والهاتف . حيث يصعب قياس وتحديد قسط الاهتلاك لكل عامود هاتف مثلاً على حدة . وتحمل طريقة الاستبعاد تكلفة الأصل المستبعد مخصوما منها القيمة المتبقاه لهذا الأصل كمصروف اهتلاك للفترة المالية التي يتم استبعاد الأصل فيها .

الاهتلاك السنوي= تكلفة الأصل- القيمة المتبقاه

مثال:

تمتلك مؤسسة الرحمة أعمدة للهاتف،.بتكلفة مقدارها 40000 دينار. وقد قامت الشركة باستبعاد مجموعة من الأعمدة وبيعها كخردة بمبلغ 500 دينار. علما انه تكلفة امتلاك هذه الأعمدة تبلغ 1200 دينار . المطلوب تحديد قسط الاهتلاك وإجراء القيود اليومية اللازمة .

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل المستبعد – القيمة المتبقاه

= 1200 – 500 = 700 دينار

قيد استبعاد تكلفة الأعمدة .

700 من حـ اهتلاك – أعمدة الهاتف

700 إلى حـ الأصول – أعمدة الهاتف

وتستخدم طريقة الإحلال، كذلك في مؤسسات المرافق العامة. ويحسب الاهتلاك وفقاً لهذه الطريقة، على أساس مقدار تكلفة الأصل الجديد الذي حل محل الأصل القديم، مطروحاً منها القيمة المتبقاة للأصل القديم كالتالي:

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل الجديد – قيمة الأصل المستبدل كخردة .

وعلى افتراض انه في المثال السابق. تم شراء أعمدة هاتف جديدة بتكلفة قدرها 1500 دينار . احسب مقدار الاهتلاك وكذلك إجراء القيود اللازمة .

مقدار الاهتلاك = 1500 – 500 = 1000 دينار

قيد اليومية

1000 من حـَــ الاهتلاك – أعمدة الهاتف

1000 إلى حـَــ الصول – أعمدة الهاتف

وفـــي كلـــتا الطـــريقتين، لا يوجد مخصص للاهتلاك، وإنما يتم تنزيل قيمة الاهـــتلاك مـــن تكلفة الأصل . ومن الملاحظ أن قيمة الاهتلاك تتوقف على قرار الإدارة وليس على مقدار ما يقدمه الأصل من منافع .

طريقة اهتلاك المجموعات Group and composite:

تستخدم هذه الطريقة، في احتساب الاهتلاك، عندما يكون تشابه بين مجموعة مـــن أصول المنشاة. كمجموعة أجهزة التلفونات أو مجموعة أجهزة الخلويات في مؤسسة للاتصالات.وتسمى مثل هذه المجموعة مجموعة نوعية . أو تكون العلاقة بـــين الأصـــول علاقـــة وظيفية. مثل مجموعة معدات الإنشاء في شركة مقولات. وتســـمى هـــذه المجمـــوعة مجمـــوعة وظيفية. ليدل على أنها أصول مختلفة في عناصرها ولكنها تؤدي وظيفة واحدة . وتستخدم معدل واحد في احتساب الاهتلاك على أساس متوسط لكل من معدل الاهتلاك والعمر الإنتاجي للمجموعة

مثال:

تمـــتلك الشركة الأهلية للمقاولات عدداً من الجرافات والخلاطات والحفارات وحسب ما يوضحه الجدول التالي:

الأصل	التكلفة الأصلية	القيمة المتبقاة	القيمة القابلة للاهتلاك	العمر المقدر	الاهتلاك السنوي حسب القسط الثابت
جرا فات	200000	40000	160000	4	40000
خلاطات	150000	30000	120000	3	40000
حفارات	150000	50000	100000	5	20000
المجموع	500000	120000	380000		100000

1- معدل الاهتلاك السنوي للمجموعة = الاهتلاك للمجموعة ÷ التكلفة للمجموعة

$$= \frac{100000}{500000} = \frac{1}{5} = 20\%$$

2- متوسط العمر الإنتاجي للمجموعة =

القيمة القابلة للاهتلاك ÷ مجموع الاهتلاك حسب القسط الثابت للمجموعة

= 380000 ÷ 100000 = 3، 8 سنة

قسط الاهتلاك للمجموعة = 500000 × 20% = 100000 دينار .

ويكون القيد

100000 من حـ/ الاهتلاك

100000 إلى حـ/ مجمع الاهتلاك

وسيتم اهتلاك المعدات كمجموعة وظيفية، وحسب هذه الطريقة بمقدار 100000 دينار سنوياً ولكافة عناصرها ولمدة3,8 سنة. وإذا تم استبعاد احد الأصول قبل انتهاء العمر الإنتاجي للمجموعة، فتحمل المكاسب والخسائر على مخصص الاهتلاك لهذه المجموعة وليس على حساب الدخل.

وإذا افترضـــنا أن الشـــركة قامت ببيع حفارات تكلفتها 45000 دينار بمبلغ 30000 دينار فيكون قيد اليومية .

يحمل مخصص الاهتلاك بمقدار الخسائر =

45000 – 30000 = 15000 دينار .

القيد اليومي

من المذكورين

15000 حَـــ مخصص الاهتلاك

30000 حَـــ النقدية

45000 إلى حَـــ الأصول – المعدات

وإذا افترضنا كذلك أن الشركة، قامت ببيع الحفارات في المثال السابق بمبلغ 62000 دينار. يكون القيد كالتالي :–

تضـــاف المكاســـب الناتجة عن عملية البيع إلى مخصص الاهتلاك والبالغة 62000 – 45000 = 17000

القيد اليومي :

62000 من حَـــ النقدي

إلى المذكورين

17000 حَـــ مخصص الاهتلاك

45000 حَـــ الأصول

وإذا تم إضافة أصل جديد للشركة فيجب احتساب معدل اهتلاك جديد يستخدم للفترات التالية.

مقارنة بين طرق الاهتلاك:

يختلف مصروف الاهتلاك تبعاً للطريقة المستخدمة في المنشاة، حيث نجد أن فـــي طريقة القسط الثابت يكون مصروف الاهتلاك ثابتاً على مدار الحياة الإنتاجية للأصـــل، بيـــنما نجـــدة في طريقة الرصيد المتناقص يعطي أعلى مبلغ لمصروف الاستهلاك في السنة الأولى من حياة الأصل . بينما نجد أن طريقة وحدات الإنتاج تحسب مصروف الاهتلاك على أساس الوحدات المنتجة وليس على أساس الزمن كمـــا في الطرق السابقة. ونجد كذلك أن طريقة المخزون تعتمد على القيمة السوقية وبعيدة عن مبدأ التكلفة التاريخية. وما يجدر ذكره أن طريقة الاستبعاد والإحلال في احتساب قسط الاهتلاك تعتمد على قرار الإدارة وليس على مقدار ما يقدمه الأصل مـــن خـــدمات . وان طـــريقة اهتلاك المجموعات تحمل مصروف الاهتلاك على حســـاب مخصـــص الاهتلاك وليس على الدخل خلافاً للطرق الأخرى . ويقع على عاتـــق المنشـــاة اختـــيار الطـــريقة التي تتناسب معها وفقا لأسس ومعايير مناسبة وموضوعية .

الاهتلاك والتضخم

إن احتســـاب تكلفة اهتلاك الأصول الثابتة وفقاً لمبدأ التكلفة الخارجية يكون موضـــوعياً وأكثـــر دقة في حالة ثبات مستوى الأسعار وعدم وجود تغيرات على مســـتوى الأســـعار . ولكن الأسعار ليست مستقرة فهي متغيرة وتميل إلى الارتفاع وهـــذا ما يدفع علماء المحاسبة إلى اختراع استخدام أساس أكثر واقعية لتحديد قسط الاهـــتلاك وقياس الربح. ومنهم من يرى أن استخدام القيم الاستبدالية للأصول أو القـــيم الاحلالية كأساس لاحتساب مصروف الاهتلاك بدلاً من الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية. ومنهم من يرى كذلك أن الأرقام القياسية للأسعار يمكن أن يكون أساسا لاحتساب مصروف الاهتلاك السنوي وذلك لان تعديل قيم الأصول التاريخية على أساس الأرقام القياسية بعكس التغيرات التي حدثت في القوة الشرائية وبالتالي يصبح كأي نفقة دفعت في الفترة المالية .

وإذا كانت الهدف من الاهتلاك هو مساعدة المشروع على استبدال أصول ثابتة بأصول جديدة حتى تستطيع المنشاة الاستمرار في أعمالها وليس استرداد تكاليف امتلاك الأصول . فان إتباع أساس الأرقام القياسية أو القيم الاستبدالية يؤديان إلى تخفيض نسبة التضخم في الأرباح وشكل يعكس على مقدار الضرائب المستحقة على أرباح المنشاة . وعلى الرغم من المبررات السابقة فأنة لا يوجد اتفاق بين علماء المحاسبة على اتخاذ القيمة الاستبدالية أو الأرقام القياسية كأساس لاحتساب مصروف الفائدة. فكيف يمكن أن نحدد تكلفة آلة بعد 20/10 سنة مثلاً ؟.

النفاذ

يعني مصطلح النفاذ التوزيع النسبي لتكلفة المصادر الطبيعية كحقول النفط والغاز والمحاجر والمناجم والأخشاب على الوحدات المستخرجة منها . ويتميز نفاذ الموارد الطبيعية بزوال الأصل كاملاً واستبداله بمورد أخر من خلال العوامل الطبيعية. ولتحديدي قسط النفاذ السنوي لابد من قياس وتحديد قيمة المورد الطبيعي وكذلك طريقة توزيعها على سنوات عمرها الإنتاجي.

وتشمل تكلفة الموارد الطبيعة كل من تكلفة شراء الموارد وتكاليف البحث والتنقيب وكذلك تكاليف الإعداد والإنتاج. وبالنسبة لتكلفة شراء الموارد فهي عبارة عن سعر شراء الموارد الموجودة والتي تم اكتشافها. المبالغ المدفوعة على التنقيب والبحث.

وتعالج تكاليف البحث والتنقيب في السجلات المحاسبية حسب الطريقة المتبعة في المنشأة فبعض المنشات تحمل هذه النفقات على الدخل السنوي للفترة المالية وبعضها يرى ضرورة تسجيل النفقات في حساب الموارد الطبيعية كأصل ثابت عند اكتشاف الموارد الطبيعية. وفي حالة فشل الاكتشافات تحمل على حساب الدخل السنوي وهذا ما يسمى بطريقة الجهد المستمر. بينما يرى بعض المنشات ضرورة اعتبار جميع النفقات التي أدت إلى اكتشافات أو لم تؤدي إلى اكتشافات

نفقـات رأسـمالية وهـذا ماسمى بالطريقة الكلية والتي تعتبر أن الفشل يقود إلى النجاح.

بالنسـبة لتكاليف العداد للإنتاج والتي تشمل تكلفة الآلات والمعدات الملموسة كـتكلفة معدات استخراج الموارد المكتشفة فهي أصول ثابتة ملموسة تعالج بطرق الاهـتلاك وليس بطرق النفاذ. ولكن هناك بعض النفقات غير الملموسة في عملية الإعداد للإنتاج مثل نفقات بناء الأنفاق داخل المناجم فهذه نفقات لها خصائص مادية ولكنها ضرورية للإنتاج ولذلك تضاف إلى تكلفة النفاذ .

طريقة تحديد النفاذ:

يـتم قـياس وتحديد قسط النفاذ السنوي بعد تحديد التكلفة الإجمالية للموارد الطبيعية وكذلك تقدير الاحتياطي الإجمالي للمورد الطبيعي واستخراج معدل النفاذ كالتالي:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية}}{\text{الاحتياطي الإجمالي}}$$

يضرب معدل النفاذ بوحدات الإنتاج المستخرجة من المصدر الطبيعي، ويتم تقديـر الاحتياطي الإجمالي بالبرميل بالنسبة لحقول البترول والمتر المكعب لحقول الغاز والطن بالنسبة للأخشاب.

مثال:

في 2000/1/1 حصلت الشركة العالمية للتنقيب عن النفط على حق التنقيب فـي بئـر بترولي قدر الاحتياطي الإجمالي له بـ 20 مليون برميل . والمطلوب تحديد قسط النفاذ السنوي علماً أن تكلفة البئر بلغت 10 مليون دينار وان الإنتاج في هذه السنة بلغ 11 مليون برميل .

الحل:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{10000000}{20000000} = 0,5 \text{ دينار / برميل}$$

مصروف النفاذ السنوي = 11000000 × 5،0 = 5500000 دينار

قيد اليومية:

5500000 من حـَ ـ مصروفات النفاذ

5500000 إلى حـَ ـ الأصل، بئر البترول

ويحمـل حساب الدخل بمقدار مصروف النفاذ. بينما تظهر قيمة الأصل في الميزانية العمومية بالصافي كالتالي:

الأصول الثابتة:

4500000 أبار بترول.

مشاكل المحاسبة على النفاذ

1- تقدير احتياطي الموارد الطبيعية:

مـن الممكن إجراء تعديل على الاحتياطي المقدر للموارد الطبيعية في ضوء توفـر معلومات وبيانات تفيد إعادة التقدير . ويرجع تقدير كميات الموارد الطبيعية إلـى الاحـتمال والتخمين . والإجراء المحاسبي المتبع عند تعديل معدل النفاذ في ضـوء التقديـرات الجديدة يقوم على قسمة رصيد الموارد الطبيعية في أول الفترة الحالية على مقدار الاحتياطي الجديد كالتالي:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{الرصيد في بداية الفترة}}{\text{الرصيد الإضافي الجديد}}$$

مثال:

افترض انه في المثال السابق إعادة الشركة العالمية تقدير احتياطي البترول وقدرتـــه بمبلغ 5 مليون برميل . وقد كان رصيد الاحتياطي في 2003/1/1 3 مليون برميل . احسب معدل النفاذ وكذلك قسط النفاذ إذا كانت الكمية المستخرجة 2 مليون برميل.

الحل:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{الرصيد في } 1/1 \quad 3000000}{\text{الرصيد المقدر} \quad 5000000} = 0.6 \text{ دينار/برميل}$$

قسط النفاذ = 2000000 × 0،6 = 1200000 دينار

قيد اليومية:

1200000 من حَـــ مصروفات النفاذ

1200000 إلى حَـــ الأصول – أبار البترول

2- أرباح التصفية:

عـــندما يكون الهدف الوحيد للمنشاة،هو استخراج الموارد من المصدر تحت التشـــغيل. فانه يتم توزيع أرباح التصفية، على حملة الأسهم خلال فترة التشغيل . وكذلك توزيع رأس المال على الملاك .

مثال:

حققـــت الشـــركة العالمية والتي اقتصر نشاطها على استخراج موارد البئر الســـابق أرباحـــا مقدارها 10 مليون دينار . وقد بلغ رأس المال المستمر في نهاية المـــدة بمقـــدار 6 مليون دينار . والمطلوب اجراءالقيود اليومية اللازم علما انه تم التوزيع على حملة الأسهم نقداً.

قيد اليومية:

من المذكورين

6000000 رأس المال

10000000 الإرباح المحتجزة

16000000 إلى حَـ النقدية

الإطفاء

لا تختلف الموجودات غير الملموسة، عن الموجودات الملموسة،إلا في انه لا يــوجد وجود مادي لها. وتطفئ هذه الأصول بطريقة القسط الثابت وحسب القانون المعمول بة، ويجب تحميل هذه التكلفة على عدد من السنوات لا يزيد عن 40 سنة، ماعــدا مصروفات التأسيس، التي تطفئ على خمس سنوات، وبراءة الاختراع التي تطفئ على مدار 17 عاماً . ومن الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق ذاتها .

- براءة الاختراع patents
- حقوق النشر copyrights
- العلامة التجارية trade marks
- مصروفات التأسيس organization costs
- الشهرة good will

وتتعــرض جمــيع الأصــول غير الملموسة للتخفيض وهو تقدير للخدمات والمــنافع التـــي ستحصـــل عليها المنشاة من الأصل غير الملموس خلال فترة من الزمن. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

*** من حَـ مصروف الإطفاء

*** إلى حَـ الأصل غير الملموس .

مثال :

فـــي 2002/1/3 اشـــترت مؤسسة النسيم الأصول والخصوم التالية لشركة الأمل بمبلغ 240000 دينار:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
مخزون	4000	48000
أراضي	100000	120000
مدنيون	60000	52000
دائنون	(20000)	(20000)

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة، وكذلك تسجيل إطفاء الشهرة كما في 12/31 /2003. علماً أن عمر الشهرة 40 سنة .

الحل:

صـــافي الأصـــول علـــى أساس القيمة السوقية = 220000 – 20000 = 200000 دينار

شهرة المحل = تكلفة الشراء – صافي الموجودات حسب القيمة السوقية

= 240000 – 200000 = 40000 دينار

$$\text{قسط الإطفاء السنوي} = \frac{40000}{40} = 1000 \text{ دينار}$$

ويكون قيد اليومية عند الشراء في 2003/1/1

من المذكورين

48000 حَـ المخزون

120000 حَـ الأراضي

52000 حَـ المدنيون

40000 حَـ الشهرة

إلى المذكورين

240000 حَـ النقدية

20000 حَـ الدائنون

ويكون قيد الإطفاء السنوي في 2003/12/31

1000 من حَـ مصروفات الإطفاء

1000 إلى حَـ شهرة المحل

ويحمـل مصـروف الإطفاء على قائمة الدخل كمصروف فترة بينما تظهر الشهرة في كشف الميزانية العمومية في 2003/12/31 بالصافي كالتالي :-

كشف الميزانية العمومية كما هي في 12/31/

الأصول غير الملموسة

49000 شهرة المحل

الاهتلاك والسياسات المحاسبية:

تختار المنشاة الطريقة التي تراها في حساب قسط الاهتلاك السنوي . ويجب أن يكـون هـناك ثـبات خلال حياة الأصل الإنتاجية في احتساب القسط السنوي. ولكن قد تحتاج المنشاة إلى تغير طريقة الاهتلاك المستخدمة إلى طريقة أخرى من طـرق الاهـتلاك كان تنتقل من طريقة معدل الإنتاج إلى طريقة القسط المتناقص مـثلاً. وحتـى يحصل ذلك لابد من وجود سبب مقنع للتغير وان يكون هذا التغيير مقـبولا فـي القانون وللحد من التلاعب ويحسب الاهتلاك عند الانتقال إلى طريقة جديدة من بداية العمر الإنتاجي للأصل وينتج عن ذلك إما زيادة في الاهتلاك أو نقصـاً فـيه، وفي كلا الحالتين يكون له تأثير على الأرباح التي حققتها المنشاة في السـنوات السـابقة وهـذا ما يسمى التغير في السياسات المحاسبية والقاعدة التي

تســتخدم أنة إذا أدى التغير إلى زيادة تراكمية في الاهتلاك فان هذه الزيادة تودي إلـــى تخفيض الأرباح المتحققة ويظهر مقدار هذا التغير في قائمة الدخل تحت بند الأثـــر المحاســـبي لتغير في السياسة المحاسبية بعد إيجاد صافي الدخل السنوي للمنشـــاة عن الفترة الحالية. وإذا أدى الانتقال إلى طريقة أخرى إلى تخفيض تراكم الاهـــتلاك عبـــر الســـنوات السابقة فسيؤدى ذلك إلى زيادة الأرباح المتحققة خلال الفترة وبالتالي يتم إظهار القيمة في بند التغير في السياسة المحاسبية.

مثال:

في 2000/1/1 اشترت المنشاة العربية ماكينة تكلفتها 20000 دينار وقدرت قيمـــتها كخـــردة بمـــبلغ 6000 ديـــنار وقدر عمرها الإنتاجي بـــ10 سنوات. وقد اســـتخدمت الشـــركة طـــريقة القسط الثابت لاحتساب الاهتلاك. وفي عام 2003 ولأســـباب مقـــنعة غيـــرت الشـــركة طريقة الاهتلاك إلى طريقة مجموع سنوات الاستخدام بين اثر ذلك على الدخل.

السنة	قسط الاهتلاك حسب القسط الثابت	مجموع سنوات الاستخدام	الفرق
2000	14000 = 10 ÷(6000-20000)	2545=14000 × 55/10	1145
2001	1400	2290 = 14000 × 55/9	890
2002	1400	2036 = 14000 × 55/8	636
2003	1400	1781 = 14000 × 55/7	
2004	1400		
			2671

الحل:

وفـــي عـــام 2003 يكـــون قسط الاهتلاك حسب الطريقة الجديدة (مجموع ســـنوات الاستخدام) يساوي 1781 دينار تظهر في بند المصروفات العادية للمنشاة في قائمة الدخل الحالية . ويكون قيد الاهتلاك كالتالي:

1781 من حَـــ مصروف الاهتلاك

1781 إلى حَـــ الماكينة

إمـــا بالنســبة لمبلغ الزيادة في الاهتلاك المتراكم نتيجة الانتقال إلى الطريقة الجديــدة والبالغ 2671 ديناراً فأنة يظهر تحت بند التغير في السياسة المحاسبية في قائمة الدخل ويخصم من الدخل كالتالي:

قائمة الدخل عن عام 2003

23000 الأرباح الصافية بعد الضريبة (10%)

(2671) التغيــر فـــي السياسة المحاسبية(الانتقال من طريقة القسط الثابت إلى مجموع سنوات الاستخدام)

(267) الضريبة 10%

20062 صافي الدخل

ولا تحتاج هذه العملية إلى قيد محاسبي

تعديل تقديرات الاهتلاك:

يبــين مـــن العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها المتبقاه في نهاية عمرها الإنتاجي على التقديرات المستندة إلى الخبرة في اهتلاك الأصول وكذلك المعلومات المتوفرة عن هذه الأصول . وقد يحدث تغيرات على هذه التغيرات بسبب التقادم مم يــؤدي إلى نقصان قيمتها أو ارتفاع الأسعار أو الكفاءة في التشغيل أو الصيانة مم يــؤدي إلى زيادة عمرها الإنتاجي والمعالجة المحاسبية عند حدوث التعديلات هو تحمــيل القــيمة الدفتــرية للأصـــل على الفترات الزمنية الباقية من عمر الأصل الإنتاجية بعد التعديل . ويعتبر ذلك إجراء محاسبياً عادياً لا يستدعي بيان أثرة على قائمـــة الدخل للسنوات السابقة لأننا لم ننتقل إلى طريقة أخرى من طرق الاهتلاك. وبسبب أن هذا خطا غير مقصود وهو ضرب من ضروب التخمين ولا يحتاج إلى تصحيح عن سنوات سابقة.

مثال:

فـــي 2001/1/1 اشترت الشركة العربية آلة بمقدار 20000 دينار وقيمتها التخـــريدية 4600 دينار وقدر عمرها الإنتاجي 10سنوات. وتستخدم طريقة القسط الـــثابت في حساب قسط الاهتلاك. وفي عام 2004 إعادة الشركة تقدير عمر الآلة ليصـــبح 15 ســـنة. المطلـــوب حدد قسط الاهتلاك القديم والجديد وبيان أثرة على الدخل.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك القديم} = \frac{20000 - 4600}{10} = 1540$$

وتبقـــى المؤسسة تحمل الدخل بهذا المبلغ حتى عام 2004 حيث يكون قسطاً جديداً يحسب كالتالي:

العمر المتبقي من الآلة بعد مضي 4 سنوات (7 م 2004) = 15 – 4

=11 سنة

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{20000 - 4600}{11} = 1400 \text{ ديناراً}$$

ويحمـــل حســـاب الـــدخل لعام 2004 بمقدار 1400 ديناراً فقط كمصروف اهتلاك من الفترة المالية ويكون قيد الاهتلاك كالتالي:

1400 من حَـــ مصروف الاهتلاك

1400 إلى حَـــ الآلة

ولا تحـــتاج المنشـــاة إلى إجراء أي تعديلات محاسبية بسبب هذا التغير عن السنوات السابقة.

الفصل الخامس
التكاليف التي تحدث بعد الامتلاك

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ أن يكون ملماً بما يلي:

- التفرقة بين المصروفات الايرادية، والرأسمالية .
- التعرف إلى تكاليف التي تحدث بعد الامتلاك .
- التعرف إلى الأسباب التي تؤدي إلى رسملة المصروفات .
- المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمالية في حالة الإضافات.
- المعالجة المحاسبية لنفقات الصيانة، والتصليحات العادية، وغير العادية .
- قياس وتحديد تكلفة الأصول الملموسة، عند استبدالها، أو إجراء تحسينات عليها ومعالجتها محاسبياً .
- توضيح المقصود بتكاليف إعادة الترتيب والتركيب.
- المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمال.

الفصل الخامس

التكاليف التي تحدث بعد الامتلاك

تحـــتاج الأصـــول الثابتة بعد امتلاكها، وخلال سنوات استخدامها،إلى نفقات مـــتعددة تختلف باختلاف الهدف من النفقة. وقد تكون هذه للنفقات متكررة، وبمبالغ كبيـــرة. فــد تكون نفقات غير متكررة، وذات قيمة كبيرة. والمشكلة التي تنشا هي كـــيف يعالج المحاسبون مثل هذه النفقات. وفي سبيل التغلب على المشكلة يسترشد المحاســـبون بالهـــدف مـــن وراء النفقة، والقصد منها. فإذا كان الغرض هو زيادة المنافع المستقبلية للأصل، فيجب اعتبار النفقة مصروفاً رأسماليا، وإذا كان الغرض مـــنها المحافظـــة علـــى القـــدرة التشغيلية للآلة، فيجب اعتبار هذه النفقة مصروفاً إيرادياً. وحتى تعتبر التي تحدث بعد الامتلاك مصروفاً رأسماليا، يجب إن تزيد من أحد العوامل التالية:

1- العمر الإنتاجي المقدر للأصل .

2- معدل إنتاجية الأصل (الوحدات الإنتاجية).

3- كفاءة التشغيل وجودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.

وتوجد بعض الصعوبات في التفرقة بين النقات الرأسمالية، والايرادية. وان جـــرى العـــرف عند بعض المنشات، على اعتبار مايقل من مبلغ معين كحد ادني، للفصـــل بـــين النفقات الرأسمالية، والايرادية، وذلك بهدف تبسيط الإجراءات، من الصـــعوبات التي تواجه المحاسبون في الفصل بين النفقات الرأسمالية، والايرادية، هـــو كيفـــية المعالجة المحاسبية للأصل، والتي تكون إما كوحدة واحدة، أو أجزاء مـــتعددة . فاســـتبدال أبواب السيارة في شركة نقل مثلاً يعتبر مصروفاً ايرادياً، إذا اعتبـــرت الســـيارة أصلا متكاملاً. إما إذا كان هناك حساباً مستقلاً لكل جزء، فان تكلفة الأبواب تعتبر مصروفاً رأسماليا.

ويمكـــن حصر النفقات التي تطرأ على الأصول الثابتة بعد امتلاكها بالأنواع التالية:

- الإضافات
- الصيانة والتصليحات
- الاستبدال والتحسينات
- إعادة التركيب والتبديل

1- الإضافات:

الـــتكلفة الناتجة عن الإضافات، عادة تضيف طاقة، أو أصلا جديدا للمنشاة، وقـــد تكـــون علـــى شكل توسعات، أو امتدادات لأصل موجود. وتؤدي إلى زيادة المـــنفعة المتوقع الحصول عليها،ويتم قياس، وتحديد، ومعالجة مثل هذه النفقات في العادة،على أنها نفقات رأسمالية تحمل على حساب الأصل.

مثال :

تمتلك الشركة العصرية لتكنولوجيا المعلومات، مجموعة من مراكز التدريب المنتشرة في مدن مختلفة. وقد أضافت إلى أحد المراكز جناحاً تعليمياً، بكلفة قدرها 30000 ديـــنار، بالإضـــافة إلـــى تكالـــيف هدم للمبنى القديم، والذي أنشئ مؤقتاً للاســـتخدام، بمقـــدار 2000 دينار. كيف يتم علاج هذه النفقات؟ علما إن التكاليف وقعت نقداً.

الحل:

تكلفة الإضافة = 30000 + 2000 = 32000 دينار

وتعتبـــر نفقـــة رأســـمالية؛ لأنها أضافت تحسينات، وزادت من نفقة الأصل الجديد، ويكون القيد المحاسبي:

32000 من حـَــ المباني

32000 إلى حـَــ النقدية

2- الصيانة والتصليحات:

تعتبـــر مصاريف الصيانة والتصليحات، ضرورية للأصول الثابتة المعمرة، حتـــى تســـتطيع إن تعمل . ويصعب التفرقة بين مصروفات الصيانة، ومصروفات التصـــليحات ولهذا يصبح حساباً واحداً، يضم كلا المصروفين، تجنبا لعدم الخلط، وخلق مشاكل فنية تكون المنشاة بغنى عنها . وقد تكون مصروفات عادية، تحصل بشكل متكرر، وذات مبالغ بسيطة، وتحافظ على حالة التشغيل العادية للأصل، ولا تضـــيف أيـــة قيمة ذات أهمية للأصل المستخدم، ولا تعمل كذلك على إطالة العمر الإنتاجي للأصل الثابت، والمعالجة المحاسبية لمثل هذه النفقات، اعتبارها مصروفاً إيرادياً يحمل على إيرادات الفترة الحالية.

وقـــد تكون نفقات رئيسية غير متكررة،وذات مبلغ كبيرة نسبياً، وتعمل على زيـــادة قـــيمة الأصل المستعمل، أو تطيل من عمرة الإنتاجي المقدر، وتسمى بمثل هـــذه الحالات نفقات رأسمالية .وإذا أدت هذه النفقات إلى زيادة قيمة الأصل الثابت المعمر، فتكون المعالجة المحاسبية، اعتبارها نفقة رأسمالية يتم إضافتها إلى حساب الأصـــل المعمر. بنيما إذا أدت النفقة إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل، فالمعالجة المحاســـبية تكـــون بتحميلها على حساب مجمع الاهتلاك للأصل، ولا تضاف إلى حساب الأصل، أي أنها تخفض من رصيد مجمع الاهتلاك .

مثال:

فـــي 2000/3/1 قامت شركة الأمل، بإجراء صيانة وتصليحات على آلاتها كالتالي:

1- تركيب بواجي بمبلغ 50 دينار، وبشكل متكرر شهرياً.

2- تـــركيب ماتـــور بمبلغ 3000 دينار لإحدى آلاتها، أدى إلى زيادة عمر الآلة بمقدار 3 سنوات، علماً إن رصيد مجمع اهتلاك الآلات 12000 دينار.

3- عمـــل افر هول إلى إحدى آلاتها بمقدار 1000 دينار، أدى إلى تحسين مستوى الإنتاج للآلة.

الحل:

1- إن تـــركيب البواجي عملية متكررة، وذات مبالغ صغيرة نسبياً، وتعتبر مصروفاً ايرادياً تحمل على الفترة الحالية وتعالج بالقيد التالي:

50 من حَـــ مصروفات – بواجي

50 إلى حَـــ النقدية

2- الماتـــور الجديـــد أدى إلـــى زيـــادة العمر الإنتاجي للآلة، وبذلك يكون مصـــروفا رأسمالياً. ويعالج محاسبياً بتخفيض مقدار مجمع الاهتلاك، بمقدار تكلفة الماتور. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

3000 من حَـــ مجمع الاهتلاك – آلات

3000 إلى حَـــ النقدية

وبهذا تم تخفيض رصيد مجمع الاهتلاك، والذي كان 12000 دينار ليصبح 12000 – 3000 = 9000 دينار .

حَـــ مجمع الاهتلاك – الآلات

3000	إلى حَـــ النقدية	12000	رصيد
		9000	رصيد دائن
12000		12000	

3- المصـــاريف التي وقعت على افرهول الآلة، وادي إلى تحسين مستوى الإنـــتاج، تعتبـــر مصاريف رأسمالية،أدت إلى تحسين قيمة الآلة، وتعالج محاسبياً بتحميلها على تكلفة الآلة بالقيد التالي:

1000 من حَـــ الآلات

1000 إلى حَـــ النقدية

3- الاستبدال والتحسينات:

يقصـــد بالاستبدال، استبدال أصل بأصل أخر مماثل له، وإحلال مكانه، بينما التحسينات تشير إلى استبدال أصول ذات كفاءة وجودة أعلى، من الأصل المستبدل. والمشـــكلة التـــي تواجه المحاسب، هي كيفية التفرقة بين الأصول التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة والإنتاجية، وبين تلك التي تزيد من عمر الأصل الثابت المعمر. وفي حالة استبعاد المكونات الرئيسية للأصل المعمر، أو إزالتها،أو إحلالها، أو استبدالها بأصـــول مـــن نفس النوع والمكونات، أو الأجزاء، أو لها قدرات أداء متشابهة، أو استبدالها بأنواع مختلفة، ولكن لها قدرات أدائية أفضل، أي إجراء تحسينات عليها. وإذا كانـــت القـــيمة الدفتـــرية للأصول القديمة، أو الأجزاء القديمة معروفة تكون المعالجة المحاسبية استبعاد تكلفة الأصل القديم، ومجمع اهتلاكة مع الاعتراف بأية خســـارة أو ربح، ناتج عن استبدال الأصول القديمة، أو أجزاء منها (تحسينات). وتحميل الأصل بقيمة الجزء الجديد،الذي استبدل به الجزء القديم.

مثال:

فـــي 2000/6/5 قـــررت الشركة المتحدة،استبدال الآلة القديمة والتي بلغت قيمـــتها الدفتـــرية 12000 ديـــنار، ومجمع اهتلاكها 8000 دينار، وقيمتها كخردة بمقـــدار 1000 ديـــنار، بالـــة حديـــثة قيمتها 15000 دينار، ودفعت القيمة نقداً . والمطلوب إجراء المعالجة لهذه الحالة.

قيمة الآلة القديمة = 12000 – 1000 = 11000 دينار

خسائر استبدال = 15000 – 11000 = 4000 دينار

القيد المحاسبي:

من المذكورين

15000 حـَــ الآلة الجديدة

8000 حـَــ مجمع اهتلاك الآلة القديمة

4000 حـَــ خسائر بيع الآلة القديمة

إلى المذكورين

12000 حَـ الآلة القديمة

15000 حَـ النقدية

وفي حالة القيمة الدفترية للجزء المستبدل غير المعروفة، وكان الجزء الجديد يـزيد مـن قـيمة الأصل المستعمل بشكل أساسي، فان المعالجة المحاسبية،تكون بإضـافة النفقة (المصروف) إلى حساب الأصل القديم. ويتم إجراء القيد المحاسبي التالي في حالة الدفع النقدي.

*** من حَـ الأصل

*** إلى حَـ النقدية

وإذا أدت المصـروفات إلـى إطالـة العمر الإنتاجي للأصل، وكانت القيمة الدفترية غير محدودة، فان المعالجة المحاسبية تكون بتحميل المصروف، واعتباره مصـروفاً رأسـماليا علـى مجمـع اهتلاك الأصل، وذلك بتخفيض مقدار مجمع الاهتلاك، بمقدار النفقة الرأسمالية ويثبت ذلك بالقيد المحاسبي التالي:

*** من حَـ مجمع الاهتلاك – الأصل

*** إلى حَـ النقدية

مثال:

فـي 2000/5/2،استبدلت الشركة العصرية، محركات آلات قيمتها الدفترية غيـر معـروفة، بمحـركات أخرى بلغت تكلفتها 15000 دينار. المطلوب إجراء المعالجة المحاسبية، إذا أدت هذه المحركات إلى:

- زيادة كفاءة التشغيل .
- إطالة العمر الإنتاجي لمدة 3سنوات أخرى .

الحل:

1- إن عملـــية اســـتبدال المحـــركات القديمة، بأخرى حديثة،أدى إلى زيادة المـــنافع المستقبلية للأصل بمقدار 15000 دينار، ويعتبر هذا المصروف مصروفاً رأسماليا يحمل على حساب الأصل، بالقيد التالي:

15000 من حـَـ المحركات

15000 إلى حـَـ النقدية

2- طالما إن عملية الاستبدال إضافة تحسينات على الأصل القديم،وأدت إلى زيـــادة عمـــره الإنتاجـــي، فان النفقات المصروفة تعتبر نفقات رأسمالية يحمل بها مجمع الاهتلاك، وبالقيد التالي:

15000 من حـَـ مجمع الاهتلاك – محركات

15000 إلى حـَـ النقدية

ويـــؤدي ذلـــك إلى تخفيض مقدار مجمع الاهتلاك للمحركات،وبالتالي زيادة قيمتها الدفترية .

4- إعادة الترتيب والتركيب:

عبارة عن نفقات ذات منافع مستقبلية، تعود بالفائدة على المنشاة، ولا يترتب عليها إحداث أصولا جديدة، كالإضافات، أو التحسينات مثلاً . ولكنها تقوم بالإعداد والتهيـــئة للاســـتخدام، كنفقات إعادة تشغيل وتركيب الآلات، بعد إعادة ترتيبها في موقـــع جديـــد، من زيادة الكفاءة الإنتاجية،وتحسين معدلات الأداء، مما يودي إلى زيادة في الإنتاج، أو تخفيض في التكاليف .

وإذا كانـــت المصـــروفات المدفـــوعة، تـــؤدي إلى منافع تستمر إلى فترات محاســـبية مستقلة، وذات أهمية،وكانت أصولا ملموسة متجانسة،فيتم تحميل الأصل بالمصـــروفات الرأسمالية، وتضاف إلى حساب الأصل لتصبح جزءاً منة، وبالقيد التالي:

××× من حـَـ مصروفات إعادة ترتيب وتركيب الأصل

××× إلى حـَـ النقدية

إمــا إذا أعادت ترتيب وتركيب مجموعة أصول مختلفة ومتنوعة، فيخصص حســاب أصــل مستقل يسمى نفقات إعادة الترتيب والتركيب، ويتم نفاذ رصيد هذا الحساب على فترات مالية، تتراوح بين 5-8 سنوات.

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

*** من حـَـ إعادة ترتيب وتركيب الأصول

*** إلى حـَـ النقدية

وفي نهاية السنة المالية تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

*** من حـَـ نفاذ إعادة الترتيب والتركيب

*** إلى حـَـ إعادة الترتيب والتركيب.

الفصل السادس

التخلص من الأصول المعمرة الملموسة

أهداف الفصل

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون الدارس قادراً على:

- المعالجة المحاسبية عند الاستغناء عن الأصل في حالة الشطب أو البيع أو المبادلة.
- المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الناتجة عن عملية شطب الأصول الثابتة أو بيعها.
- تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة بأصول مختلفة.
- تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة بأصول متشابهة.
- تحديد الأرباح المعترف فيها ومعالجتها محاسبياً .
- تحديد الأرباح غير المعترف بها ومعالجتها محاسبياً .
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة عدم تحديد القيم العادلة.
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة عدم تحديد مدفوعات أو مقبوضات نقدية.
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة وجود مدفوعات أو مقبوضات نقدية.



الفصل السادس

التخلص من الأصول المعمرة الملموسة

يمكــن الــتخلص مــن الأصول الثابتة المعمرة والتي أصبحت غير صالحة للاســتخدام بســبب التقادم أو التقدم العلمي أو إلى غيره من الأسباب عن طريق شطبها من الخدمة بدون مقابل أو بيع الأصول نقداً في الأسواق أو مبادلة الأصول بأصول أخرى مشابهة لها أو غير متشابهة . ويكون من الضروري عند الاستغناء عــن الأصول حساب الاهتلاك حتى تاريخ الاستبعاد وكذلك استبعاد القيمة الدفترية مــن الســجلات وذلك يجعل حساب مجمع الاهتلاك مديناً بمجموع الاهتلاك حتى تــاريخ الــتخلص مــن الأصــل وجعل حساب الأصل دائماً بتكلفة الأصل وبالقيد المحاسبي التالي:

*** من حَـــ مجمع اهتلاك – الأصل

*** إلى حَـــ الأصل – القيمة الدفترية

وإذا اســتمر الأصل في العمل لفترة اكبر من العمر الإنتاجي المقدر حتى تم اهتلاكها كاملاً . فعلى المنشاة التوقف عن القيام باهتلاكات إضافية علية أو إخراجه مــن الســجلات حتــى يتم التخلص منة فعلاً . مؤكداً على أن إجمالي الاهتلاكات المتــراكمة عبــر سنوات حياة الأصل الإنتاجية . يجب أن لاتزيد عن مقدار القيمة القابلة للاهتلاك. وهناك ثلاث حالات للاستغناء عن الأصول الثابتة:

- شطب الأصل من الخدمة Discarded
- البيع النقدي Sold for cash
- المبادلة بأصول أخرى Exchange for another assets

شطب الأصل من الخدمة:

يــتم التخلص من الأصل الثابت وإخراجه من العمل بقرار من إدارة المنشاة ويكون من الضروري تحميل دخل الفترة الحالية بمقدار مصروف الاهتلاك السنوي حتــى تاريخ شطب الأصل طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ويجب إقفال حســاب الأصــل المشطوب ويجب إقفال حساب الأصل المشطوب وحساب مجمع الاهتلاك بالسجلات المحاسبية . وقد يترتب على ذلك وجود خسائر إذا كانت القيمة الدفترية اقل من تكلفة الأصل يحمل بها حساب الدخل عن الفترة المالية الحالية.

مثال:

في 2002/1/1 اشترت منشاة إسحاق آلة بمبلغ 16000 دينار وقدر عمرها الإنتاجــي بخمــس ســنوات وقيمتها المتبقية بمقدار 1000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لاهتلاك الآلة . وفي 2005/7/3 قررت المنشاة شطب الآلة . المطلوب بيان الإجراءات المحاسبية اللازمة.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{16000 - 1000}{5} = 3000 \text{ دينار}$$

مصروف الاهتلاك عن عام 2005 ولمدة 6اشهر فقط

$$= \frac{3000}{2} = 1500 \text{ دينار}$$

مجمع الاهتلاك عن عام 2002 + عام 2003 + عام 2004 + 6 أشهر من عام 2005

= 3000 + 3000 + 3000 + 1500 = 10500 دينار

القيمة الدفترية للآلة = 16000 – 10500 = 5500 دينار

خسائر التخلص من الآلة = القيمة الدفترية للآلة = 5500 دينار

القيود المحاسبية:

- قيد تحميل مصروف الاهتلاك من 6 أشهر من عام 2005

1500 من حَـــ مصروف الاهتلاك

1500 إلى حَـــ مجمع الاهتلاك

ويـــتم تحمـــيل الـــدخل فـــي قائمـــة الدخل عن الفترة الحالية (عام 2005) بمصروف اهتلاك الآلة والبالغ 1500 دينار .

قيد شطب الآلة في 2005/7/3

من المذكورين

10500 حَـــ مجمع الاهتلاك

5500 حَـــ خسائر شطب الآلة

16000 إلى حَـــ الآلة

ويتـــرتب على ذلك إقفال كل من مجمع اهتلاك الآلة وكذلك حساب الآلة في نهاية الفترة المالية .

2- التخلص من الأصول بالبيع النقدي:

يتـــرتب علـــى عملـــية التخلص من الأصول بالبيع النقدي في نهاية العمر الإنتاجـــي المقـــدر أو قبل انتهائه مكاسب أو خسائر مالية . حيث يتم مقارنة المبلغ المتحصـــل مـــن عملـــية البـــيع بالقيمة الدفترية للأصل المباع . وإذا كانت قيمة المتحصـــلات الـــنقدية اكبـــر فيـــتم الاعتراف بالزيادة كأرباح متحققة وإذا كانت المتحصـــلات مـــن عملـــية البـــيع اقل من القيمة الدفترية الصافية فيتم الاعتراف بالخسائر المتحفة.

مثال:

في 2002/1/1 اشترت منشاة إسحاق آلة بمبلغ 16000 دينار وقدر عمرها الإنتاجـي بخمـس سـنوات وقيمتها المتبقية بمقدار 1000 دينار وتستخدم الشركة طـريقة القسـط الثابت لاهتلاك الآلة . وفي 2005/7/3 قررت المنشاة بيع الآلة بمـبلغ 8000 دينار ودفعت 300 دينار عمولة بيع . المطلوب :- إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة .

مصروف الاهتلاك من عام 2005= 1500 دينار

مجمع اهتلاك الآلة = 10500 دينار

القيمة الدفترية (ارجع إلى حل المثال السابق) = 5500 دينار

المتحصل من عملية البيع = سعر البيع – عمولة البيع

= 8000 - 300 = 7700 دينار

ويلاحـظ انه تم خصم قيمة العمولة المدفوعة من ثمن البيع لاستخدام صافي المتحصلات من البيع .

أرباح (خسائر) بيع الآلة = المتحصل من عملية البيع – القيمة الدفترية

= 7700 – 5500 = 2200 دينار

ويتم إثبات قيد اليومية التالي في 7/3

من المذكورين

10500 حَـ مجمع الاهتلاك

7700 حَـ النقدية

إلى المذكورين

16000 حَـ الآلة

2200 حَـ أرباح بيع الآلة

ولكـن افترض أن الآلة تم بيعها بمبلغ 4000 دينار، وبعمولة مقدارها 300 دينار. فينتج عن عملية البيع خسائر تحسب كالتالي:

المتحصلات من عملية البيع = 4000 – 300 = 3700 دينار .

إرباح (خسائر) البيع = المتحصل النقدية – القيمة الدفترية

= 3700 – 5500 = 1800 دينار

ويتم تسجيل القيد المحاسبي التالي :-

من المذكورين

10500 حـَـ مجمع الاهتلاك

3700 حـَـ النقدية

1800 حـَـ خسائر بيع الآلة

16000 إلى حـَـ الآلة

3- مبادلة الأصول غير النقدية:

تتطلب عملية معالجة مبادلة الأصول غير النقدية والأخذ بعين الاعتبار الربح أو الخسارة الناتجة عن المبادلة وتحديد القيمة السوقية العادلة للأصول المستلمة. ويتم قياس وتحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة بطرح القيمة الدفترية للأصل الخارج من القيمة السوقية العادلة لهذا الأصل . وإذا كانت القيمة السوقية للأصل الخارج لا يمكن تحديدها فإننا نفترض أنها تعادل القيمة السوقية للأصل المستلم (الداخل). وإذا كانت القيمة السوقية العادلة لا يمكن تحديدها ففي هذه الحالة لا يتم احتساب إرباح أو خسائر عن عملية المبادلة.

ويجب الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تبادل الأصول غير النقدية طبقاً لسياسة الحيطة والحذر. ويتم تسجيل الأصل المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الخارج أو القيمة السوقية العادلة لأصل المستلم إذا كانت أكثر وضوحاً أو تحديداً عندما يعترف بالأرباح أو الخسائر. وفي حالة عدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس القيمة الدفترية للأصل الخارج. ولابد من الإشارة إلى أن الاستغناء عن الأصول بالمبادلة يتطلب التفرقة بين المبادلة بأصول غير متشابهة أو المبادلة بأصول متشابهة.

المبادلة بأصول غير متشابهة

عندما يتم مبادلة أصول غير متشابهة مثل سيارة بأرض أو الآلات بمباني أو حواسيب بمعدات فان ذلك يتطلب الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة. ويتم تسجيل الأصل الجديد المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة. ويتم قياس وتحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة بالمعادلة التالية

أرباح (خسائر) المبادلة = (القيمة السوقية العادلة للأصل الجديد + النقدية المقبوضة) - (القيمة الدفترية للأصل القديم + النقدية المدفوعة)

مثال:

في 2000/1/1 اشترت الشركة العربية رافعة أثقال بمبلغ 15000 دينار وعمرها الإنتاجي 6 سنوات وقيمتها المتبقية 3000 دينار. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لاهتلاك الرافعة. وبعد 4 سنوات تم استبدالها بمبنى له قيمة سوقية عادلة 8000 دينار ودفعت الشركة مبلغ 2000 دينار نقداً المطلوب إثبات القيود اليومية اللازمة لعملية المبادلة.

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي للرافعة= $\frac{15000 - 3000}{6}$ = 2000دينار

مجمع الاهتلاك بعد أربع سنوات = 2000 × 4 = 8000 دينار

القيمة الدفترية للرافعة = 15000 - 8000 = 7000 دينار

إرباح أو خسائر المبادلة = (القيمة السوقية العادلة للأصل الجديد + النقدية المقبوضة) - (القيمة الدفترية للأصل القديم + النقدية المدفوعة).

= (8000 + صفر) - (7000 + 2000)

= (1000)دينار، خسائر .

وتكون المعالجة المحاسبية بالقيد المحاسبي التالي:

قيد اليومية:

من المذكورين

8000 حَـ مجمع الاهتلاك

8000 حَـ النقدية

1000 حَـ خسائر بيع الآلة

إلى المذكورين

15000 حَـ الرافعة

2000 حَـ النقدية

ويلاحـظ أن الأصـل الجديد يسجل بالقيمة السوقية العادلة ويفصل كل من حساب الأصل القديم ومجمع اهتلاكة بالسجلات المحاسبية . وسنتناول بالتوضيح المعالجة المحاسبية للمبادلة بأصول غير متشابهة للحالات التالية:

1- القيمة السوقية غير المحددة:

لا نسـتطيع احتساب أرباح أو خسائر ناتجة عن عملية المبادلة عندما تكون القيم السوقية للأصول المستلمة أو الخارجة غير محدودة وعلية يتم تسجيل الأصل المستلم على أساس القيم الدفترية للأصل الخارج .

مثال:

فـي 2004/1/1، بادلـت شـركة خالـد آلة تكلفتها 12000 دينار ومجمع اهـتلاكها 5000 ديـنار بقطعة ارض . علماً أن القيم السوقية لهذه الأصول غير معلومة.

المطلوب، إجراء القيود اليومية اللازمة .

الحل:

القيم الدفترية للآلة = 12000 − 5000 = 7000 دينار

أرباح أو خسائر المبادلة = لا يعترف بها

قيمة الأرض (الأصل المستلم) = القيمة الدفترية للآلة = 7000 دينار

قيد اليومية:

من المذكورين

7000 حَـ الأرض

5000 حَـ مجمع اهتلاك الآلة

12000 إلى حَـ الآلة

2- وجود خسائر وعدم إعطاء نقدية:

تسجل الأصول الداخلة على أساس القيم السوقية العادلة لأصول الخارجة مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة.

مثال:

في 2003/5/2 بادلت شركة ثـواب آلة لها قيمة عادلة 11000 دينار وتكلفتها 22000 دينار ومجمع اهتلاكها 6000 دينار بقطعة ارض.

المطلوب، إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للآلة = 22000 – 6000 = 16000 دينار

أرباح أو خسائر المبادلة = 11000 – 16000 = (5000) دينار خسائر

القيمة السوقية للأصل المستلم (الأرض) = القيمة السوقية للأصل الخارج الآلة= 11000

قيد اليومية:

من المذكورين

11000 حَـ الأرض

6000 حَـ مجمع اهتلاك الآلة

5000 حـ/ خسائر المبادلة

22000 إلى حـ/ الآلة

3- وجود خسائر مع إعطاء نقدية:

يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن عملية المبادلة . ويتم التسجيل الأصل المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الخارج بالإضافة إلى مقدار النقدية التي تم دفعها كالتالي:

القيمة السوقية العادلة للأصل المستلم = القيمة السوقية للأصل الخارج + النقدية المدفوعة.

مثال:

في 2002/5/2، بادلت شركة ملاك سيارة قيمتها العادلة 4000 دينار وتكلفتها 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 7000 دينار، بقطعة الأرض ودفعت مبلغ 2000 دينار نقداً.

المطلوب، إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للسيارة = 12000 − 7000 = 5000 دينار

أرباح أو خسائر المبادلة = 4000 − 5000 = (1000) دينار خسائر

القيمة العادلة للأرض = 4000 + 2000 = 6000 دينار .

	النقدية المدفوعة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الربح (الخسارة)
السيارة المعطاة	2000	4000	5000	(1000)
الأرض المستلمة		6000		

قيد اليومية:

من المذكورين

6000 حَـــ الأرض

7000 حَـــ مجمع اهتلاك السيارة

1000 حَـــ خسائر المبادلة

إلى مذكورين

12000 حَـــ السيارات

2000 حَـــ النقدية

وعلـــى افتـــراض أن القيمة العادلة للسيارة كانت غير معروفة ولكن القيمة العادلـــة للأرض كانت محدودة وقيمتها 45000 دينار . فان القيمة السوقية العادلة للســـيارة يمكـــن تحديدها وذلك بطرح النقدية المدفوعة ومقدارها 2000 دينار من القيمة العادلة للأرض ومقدارها 7000 دينار . كالتالي

القيمة العادلة للسيارة = 4500 −2000 = 2500 دينار

أرباح أو خسائر الفترة = 2500 − 5000 = (2500 دينار) خسائر.

ويكون قيد اليومية:

من المذكورين

4500 حَـــ الاراض

7000 حَـــ مجمع اهتلاك السيارة

2500 حَـــ خسائر المبادلة

إلى مذكورين

12000 حَـــ السيارات

2000 حَـــ النقدية

4- وجود خسائر مع استلام نقدية:

عندما تكون القيمة السوقية العادلة للأصل الخارج معروفة وتم استلام نقدية بسبب المبادلة فان القيمة السوقية العادلة للأصل المستلم = القيمة السوقية للأصل الخارج – النقدية المستلمة . ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة.

مثال:

في 2005/6/3 بادلت شركة سارة قطعة ارض قيمتها السوقية 14000 دينار وقيمتها الدفترية في تاريخ الشراء 15000 دينار بالة حديثة واستلمت 3000 دينار نقداً.

المطلوب، إجراء القيود اللازمة

الحل:

	نقدية مستلمة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الربح أو الخسارة
الأرض المعطاة	3000	14000	15000	1000
الآلة المستلمة		11000		

القيمة العادلة للآلة المستلمة = 14000 – 3000 = 11000 دينار

قيد اليومية:

من المذكورين

11000 حَـ الآلة

1000 حَـ خسائر المبادلة

3000 حَـ النقدية

15000 إلى حَـ الأرض

وافتــرض انــه في المثال السابق أن القيمة العادلة غير معلومة ولكن القيمة السوقية العادلة للآلة محدودة بمبلغ 10000 دينار.

المطلوب إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القــيمة الســوقية للأصل الخارج = القيمة السوقية للأصل المستلمة+ النقدية المستلمة

= 10000 + 3000= 13000

أي أن القيمة السوقية للأرض = 13000 دينار .

	نقدية مستلمة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الربح أو الخسارة
الأرض المعطاة	3000	13000	15000	(2000) خسائر
الآلة المستلمة		10000		

قيد اليومية:

من المذكورين

10000 حـَـ الآلة

2000 حـَـ خسائر المبادلة

3000 حـَـ النقدية

15000 إلى حـَـ الأرض

5- وجود أرباح مبادلة أصول غير متشابهة:

تعتبر عملية الكسب قد تحققت ويجب الاعتراف بها عند مبادلة الأصول غير المتشابهة في حالة وجود أرباح.

مثال:

فـــي 2005/6/4 بادلـــت شركة ثواب حاسوب له قيمة عادلة 15000 دينار وتكلفته 18000 دينار ومجمع اهتلاكة 8000 دينار بمبنى، ولم يترتب على عملية المبادلة دفع أو استلام نقدية.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للحاسوب = 18000 – 8000 = 10000 دينار

أرباح أو خسائر المبادلة = 15000 – 10000 = 5000 دينار أرباح

القيمة العادلة للمبنى = القيمة العادلة للحاسوب = 15000 .

قيود اليومية:

من المذكورين

15000 حَـــ المبنى

8000 حَـــ مجمع اهتلاك الحاسوب

إلى مذكورين

18000 حَـــ الحاسوب

5000 حَـــ أرباح المبادلة

6- المبادلة باصول متشابهه:

إن المعالجـــة المحاســـبية للمبادلة باصول متشابهة أكثر تعقيدا من المعالجة المحاسبية للمبادلة باصول غير متشابهه . وتحسب الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المـــبادلة بـــنفس الطرق السابقة . وإذا ترتب على عمليه المبادلة خسائر فانه يجب الاعتراف بها وإثباتها في السجلات المحاسبية، سواء ترتب على المبادلة مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية أو لم يترتب عليها. ويثبت الأصل المستلم بالقيمة السوقية العادلة وتحسب خسائر المبادلة بالفرق بين (القيمة السوقية العادلة للأصل الجديد +

الـنقدية المسـتلمة) مطـروحا مـنها (القـيمة الدفترية للأصل الخارج + النقدية المدفوعة).

أمـا في حالة وجود أرباح ناتجة عن المبادلة فهناك قيوداً على هذه الأرباح عند الاعتراف بها ويجب التميز بين نوعين من الأرباح :

1- وجود أرباح مبادلة مع مدفوعات نقدية:

إذا تتـرتب علـى المـبادلة مدفوعات نقدية من اجل الحصول على أصول متشـابهة وتنشا عن عملية المبادلة أرباح فانه لا يتم الاعتراف بهذه الأرباح بل يتم تأجيلها ويتم معالجتها محاسبياً بتخفيض تكلفة الأصل الجديد . ويسجل في السجلات المحاسـبية بمقدار الفرق بين القيمة السوقية العادلة مطروحاً منها أرباح المبادلة . ولا تسجل أرباح المبادلة في السجلات المحاسبية .

مثال:

فـي 2003/1/2 بادلـت شـركة إسحاق آلة تكلفتها 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 4000 دينار ودفعت 3000 دينار نقداً مقابل الحصول على آلة مشابهة لها قيمة سوقية عادلة 12000 دينار.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

	نقدية مدفوعة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الربح أو الخسارة
الأرض المعطاة	3000	9000	8000	1000
الآلة المستلمة		12000		

القـيمة العادلـة للآلـة الخارجـة = القيمة العادلة للآلة المستلمة – النقدية المدفوعة

= 12000 – 3000 = 9000 دينار

أرباح المبادلة = 9000- 8000 = 1000 دينار

ولا يـــتم الاعتـــراف بالأرباح الناتجة عن عملية المبادلة. ولكن يتم تخفيض القـــيمة العادلـــة للآلـــة المستلمة بمقدار الأرباح الناتجة عن المبادلة. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

	من المذكورين
11000 (12000-1000)	حَـــ الآلة المستلمة
4000	حَـــ مجمع اهتلاك الآلة القديمة
	إلى مذكورين
12000	حَـــ الآلة القديمة
3000	حَـــ النقدية

ويمكـــن إيجـــاد قيمة الآلة الجديدة والتي تسجل في السجلات المحاسبية عن طريق إضافة المبلغ المدفوع إلى القيمة الدفترية للأصل القديم. وفي المثال السابق = 3000 + 8000 = 11000 دينار.

2- وجود أرباح مبادلة مع مقبوضات نقدية:

عـــندما يتـــرتب على عملية المبادلة أرباح، وكانت المنشاة قد قبضت مبلغاً نقـــدياً، بالإضافة للأصل المستلم، فانه يتم الاعتراف بشكل جزيء بأرباح المبادلة، وبمـــا يتناســـب مـــع نسبة النقدية المقبوضة منسوبة للقيمة السوقية العادلة للأصل القديم. والجزء غير المعترف به من أرباح المبادلة يعالج كتخفيض لتكلفة الأصل الجديـــد. أي أن هذا النوع من المبادلة يعالج، وبحيث يكون جزء من العملية وكانه عملـــية بـــيع والجزء الأخر كعملية مبادلة . ويفترض أن عملية الكسب قد اكتملت بالنسبة لعملية البيع، ولاتكون قد اكتسبت بالنسبة للجزء المتعلقة بالمبادلة . ويحسب الربح المعترف به حسب المعادلة التالية:

$$\text{الربح المعترف به} = \frac{\text{النقدية المقبوضة}}{\text{النقدية المقبوض + القيمة العادلة للأصل المستلم}} \times \text{الربح الكلي}$$

وإذا لم تعطى القيمة العادلة للأصل المستلم فانه يمكن تحديدها بطرح مبلغ النقدية المقبوضة من القيمة العادلة للأصل الخارج .

مثال:

في 2005/2/4 بادلت شركة إسحاق آلة لها قيمة عادلة مبلغ 15000 دينار وتكلفتها 11000 دينار ومجمع اهتلاكها 2000 دينار بالة أخرى مشابهة وقبضت مبلغ 5000 دينار.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

	نقدية مستلمة	قيمة سوقية	القيمة الدفترية	أرباح
الآلة الخارجة		15000	9000	6000
الآلة المستلمة	5000			

القيمة العادلة للأصل المستلم = القيمة العادلة للأصل الخارج – النقدية المستلمة

$$= 15000 - 5000 = 10000$$

$$\text{الربح المعترف به} = \frac{5000}{5000 + 10000} \times 6000$$

$$= \frac{5000}{15000} \times 6000 = 2000 \text{ دينار}$$

الـــربح غيـــر المعتـــرف بــــه = 6000 – 2000 = 4000 ديـــنار ويعالج كتخصـــيص من قيمة الأصل الجديد المستلم وتصبح تساوي 10000 – 4000 = 6000 دينار

قيد اليومية :

من المذكورين

6000 حَـــ الآلة الجديدة

2000 حَـــ مجمع اهتلاك الآلة القديمة

5000 حَـــ النقدية

11000 إلى حَـــ الآلة القديمة

2000 حَـــ أرباح المبادلة

وجود أرباح ومبادلة أصول متشابهة ولا توجد نقدية في العملية:

أن عملية التبادل تتعلق بأصول متشابهة، وتوجد نقدية مقبوضة، أو مدفوعة. لـــذلك فـــان عملـــية الكسب لا تعتبر مكتملة. وبذلك لا يعترف بأية أرباح. ويجعل حساب الأصل مديناً بالقيمة الدفترية للأصل المعطى وليس بالقيمة العادلة .

مثال:

فـــي 2004/5/2 بادلت شركة خالد آلة قيمتها العادلة 13000 دينار وتكلفتها 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 5000 دينار مقابل آلة مشابهة لها.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

	نقدية	قيمة عادلة	القيمة الدفترية	أرباح (خسائر)
الآلة المعطاة	صفر	13000	12000	1000
الآلة المستلمة				

قيمة الآلة المستلمة تسجل بالدفاتر بالقيمة الدفترية للأصل الخارج

= 12000 – 5000 = 7000 دينار

قيد اليومية:

من مذكورين

7000 حـَـ الآلة الجديدة

5000 حـَـ مجمع اهتلاك الآلة

12000 إلى حـَـ الآلة القديمة

مبادلة أصول متشابهة والقيمة العادلة غير محدودة:

عـندما تكون القيمة السوقية العادلة للأصول المتبادلة غير محدودة ويصعب تحديـدها فـان الربح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة لايمكن تحديدها كذلك وتسـتخدم فـي هذه الحالة القيمة الدفترية حيث يسجل الأصل المستلم حسب القيمة الدفترية للأصل الخارج ولايتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر .

مثال:

فـي 2004/4/11 بادلـت شركة إسحاق آلة قيمتها الدفترية 12000 دينار مجمـع اهـتلاكها 3000 ديـنار بالة أخرى مشابهة وكان من الصعب تحديد القيم السوقية العادلة.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

تكلفة امتلاك الآلة القديمة = القيمة الدفترية + مجمع الاهتلاك

= 12000 + 3000 = 15000 دينار.

تسـجل الآلة الجديدة في السجلات المحاسبية بمقدار القيمة الدفترية للأصل الخارج ويساوي 12000 دينار.

القيد المحاسبي:

من مذكورين

12000 حَـ الآلة الجديدة

3000 حَـ مجمع اهتلاك الآلة القديمة

15000 إلى حَـ الآلة القديمة

الفصل السابع

الإفصاح عن الأصول الثابتة

أهداف الفصل

يتوقع من الدارس بعد قراءة الفصل أن يكون قادراً على:

- التعرف إلى أهداف نشر التقارير المالية.
- التعرف إلى وسائل نشر التقارير المالية.
- بيان اثر كل من الاهتلاك، النفاذ، الإطفاء على الدخل السنوي الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة الدخل.
- بيان اثر تعديل الدخل على الإفصاح المحاسبي
- الإفصاح عن الأصول الملموسة في الميزانية العمومية.
- الإفصاح عن المصادر غير الطبيعية في الميزانية العمومية.
- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية.
- توضيح المفاهيم الواردة في الفصل.

الفصل السابع

الإفصاح عن الأصول الثابتة

تهـدف عملـية نشـر التقارير والقوائم المالية الرئيسية، إلى تزويد كل من المسـتثمرين، والممولـين، والدائنين، وأصحاب العلاقة، بالمعلومات المفيدة، حول الموارد الاقتصادية، والالتزامات على المنشاة، من اجل اتخاذ قرارات رشيدة. وكما أن هـناك حاجـة ماسة لعملية الإعلام المحاسبي، تتعلق بقياس، وتحديد، وتوقيت الـتدفقات الـنقدية، وتزويد المعلومات الأساسية عن أداء المنشاة المالي والإداري. وتعتبـر كل من قائمة الدخل، والميزانية العمومية، وقائمة التدفقات النقدية، العمود الفقري للإفصاح المحاسبي. فتظهر هذه القوائم كل من ترتيب العناصر الداخلة في القـوائم المالـية. وكـذلك يتم من خلالها إجراء المقارنات بين هذه العناصر عبر سنوات مختلفة.

وتشـكل عناصـر الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة، نسباً مختلفة في القوائم المالـية، تبعاً لنوع المنشاة، والقطاع الاقتصادي، الذي تعمل فيه. فيكون للأصول الثابـتة ثقـلا مميزاً في القطاع الصناعي اكبر من القطاع التجاري مثلاً. وتظهر أهمـية هـذه الأصـول من خلال تبويب، وترتيب، عناصرها في القوائم المالية. بالإضـافة إلى المذكرات التفسيرية، والتوضيحية، التي تبين معلومات مالية، تتعلق بطبيعة الاهتلاك على الأصول الثابتة.

ومـا يزيد في قوة الإفصاح المحاسبي عن الأصول الثابتة الملموسة، وغير الملموسـة. الجـداول الإحصائية، التي تبين تحليلاً شاملاً للأصول، والاهتلاكات علـيها بصـورة مختصرة، ومعبرة. وكذلك أية إيضاحات تتعلق بالضمانات على إحدى الأصول.

ويشـير تقريـر الادارة. إلى المعلومات التي تؤثر على المشروع مستقبلياً، وتفيد في التنبؤ بالأحداث الهامة المستقبلية، كالطاقة الاستيعابية للأصول. والأحداث

غيـــر المالـــية التي تؤثر عليها، والتحسينات التي تحدث على طاقتها، والتي تبين نشاطها المستقبلي.

ولعــل لمعالجـــة مصـــروفات الإصـــلاح، والصيانة، التي تحدث على هذه الأصول، ما يستعدي ذكرها، على شكل مذكرات تفسيرية، تزيد من إفصاح القوائم المالية، وتبين اثر التغير في السياسات المحاسبية، التي تطرأ على الأصول الثابتة، ومـــا يترتب على الانتقال من أثار على الدخل، وعلى القرارات المالية، والإدارية للمنشاة.

الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة الدخل:

تهـــدف قائمة الدخل. إلى بيان صافي الربح أو الخسارة، خلال فترة محدودة من الزمن. وتحمل إليها جميع المصاريف التي تتكبدها المنشاة، في سبيل الحصول علـــى إيرادات، عائدة لنفس الفترة. ويتم إعدادها على شكل جدول، أو قائمة تظهر بوضوح مصدر الأرقام، لتكون ذات دلالة مالية، مع الإشارة إلى أن المبالغ السالبة توضع بين قوسين.

ولعـــل أهم المصروفات التي تحمل بها قائمة الدخل، والتي يعود مصادرها إلى الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة، والتي يجب أن تفصح عنها قائمة الدخل، تلك المصـــروفات التـــي تعـــود إلى المبلغ الذي يتم اقتطاعه من تكلفة الأصول الثابتة ســـنوياً، مقابـــل الحصول على إيرادات تخص الفترة المالية الحالية، والذي يسمى مصـــروف الاهـــتلاك بالنسبة للأصول الثابتة المعمرة، ومصروف النفاذ بالنسبة للأصـــول الثابـــتة (الموارد الطبيعية)، ومصروف الإطفاء بالنسبة للأصول الثابتة غيـــر الملموســـة. ويـــتم الإفصـــاح عـــن هذه الأنواع من المصروفات تحت بند مصـــروفات التشـــغيل، التي تخص الفترة الحالية، من اجل مقابلة المصروفات مع إيـــرادات الفترة. ومن الممكن تقسيم مصروف الاهتلاك، أو النفاذ، إلى مصروفات اهـــتلاك ناتجـــة عن أصول ثابتة ولإغراض تسويقية، أو لإغراض إدارية، وهذا

مايــزيد فـــي قدرة قائمة الدخل على الإفصاح والإعلام المحاسبي. ويمكن توضيح ذلك من خلال تصوير قائمة الدخل التالية:

قائمة الدخل

شركة إسحاق التجارية

عن السنة المنتهية في 2004/12/31

البيان		
إجمالي المبيعات		***
مردودات المبيعات	(***)	
الخصم النقدي	(***)	
صافي المبيعات		***
بضاعة 1/1	***	
المشتريات	***	
مردودات المشتريات	(***)	
الخصم المكتسب	(***)	
بضاعة 12/31	***	
تكلفة البضاعة المباعة		***
مجمل الربح من المبيعات		***
المصروفات العمومية والإدارية		***
(يمكن أن نفصل المصروفات تسويقية،إدارية)		
مصروف الاهتلاك،الإطفاء،النفاذ		***
صافي الدخل من العمليات المستمرة(النشاط الرئيسي)		***
ايرادات أخرى	***	
مصروفات أخرى	***	
فوائد مدينة	***	
صافي الدخل قبل الضريبة		***

*** ضريبة الدخل

*** صافي الدخل بعد الضريبة

عائد السهم.

ومن المصروفات التي تتعلق بنشاط المنشاة الرئيسي، وتعود للفترة الحالية، ويكون مصدرها الأصول الثابتة. مصروفات الصيانة، والتصليحات العادية، والتي لا تعمــل علــى إطالــة عمــر الأصل الثابت، أو تحسن من كفاءة عمله. وكذلك مصــروفات الاستبعاد، أو الإحلال العادية، والتي تكون ذات مبالغ صغيرة، وكذلك مصــروفات إعادة الترتيب والتركيب العادية، والتي لايترتب عليها منافع مستقبلية ذات اثر يذكر.

وقــد يــتم شراء الأصول الثابتة بالدين، أو بالأقساط، وعندما تتحمل المنشاة أعباء الفوائد على الدين. ويجب أن تظهر أرصدة الفوائد المدينة والتي تخص الفترة الحالــية المتــرتبة علــى امتلاك الأصول الثابتة، وغير القابلة للرسملة، في قائمة الدخل، باسم مصروفات الفوائد المدينة، في بند مصروفات أخرى.

وعند التخلص من الأصول الثابتة، بالبيع، أو الشطب، أو المبادلة، وينشا عن ذلــك أربــاح أو خســائر مكتســبة. فان الخسائر تظهر في قائمة الدخل تحت بند مصروفات أخرى، بينما تظهر الأرباح عند الاعتراف بها في قائمة الدخل تحت بند أربــاح أخــرى، وذلك تميزاً لها عن الأرباح أو الخسائر التي تكتسبها المنشاة من عمليتها المستمرة الناتجة عن النشاط التشغيلي العادي لها.

ومــن الجديــر بالذكر، أن بعض المشاكل قد تحدث في المنشاة وتؤدي إلى تعــديل الدخل، ويعود السبب فيها إلى الأصول الثابتة. مثل عدم إثبات قسط اهتلاك الآلات الســنوي مثلاً، أو إثباته بالسجلات بقيمة اكبر مما هو مقدر. وهنا يجب أن يشــار إلى ذلك في نهاية قائمة الدخل تحت بند تعديل دخل أعوام سابقة. أو قد يتم الإفصاح عنة في قائمة الأرباح المنجزة. وكذلك عند الانتقال من طريق تم احتساب الاهتلاك عليها، إلى طريقة أخرى. حيث يترتب على ذلك اختلاف مجمع الاهتلاك،

وقسط الاهتلاك، فيجب أن يتم الإفصاح عن الأثر المحاسبي لمثل هذه العمليات في القوائم المالية، تحت بند السياسات المحاسبية كالتالي:

قائمة الدخل

شركة إسحاق

عن السنة المنتهية في 12/31

... ما قبلة

***	صافي الدخل بعد الضريبة
***	عائد أسهم
***	± الأرباح والخسائر الناتجة عن التغير في السياسات المحاسبية (الانتقال من طريقة القسط الثابت إلى المضاعف)
***	الضريبة
***	صافي الدخل
	عائد السهم

الإفصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية العمومية:

تصور الميزانية العمومية أوضاع المنشاة في لحظة إعدادها، وهي وصف ساكن لمركزها المالي، يتألف من جانبين. الأول تتدرج فيه موجودات الشركة، والتي تسمى الأصول. والثاني جانب المطلوبات، والتي تظهر فيه التزامات الشركة تجاه الملاك، والغير، أو ما يسمى الخصوم. ويندرج تحت الموجودات الأنواع المختلفة من الأصول والتي منها المتداولة، والثابتة، بالإضافة إلى الأنواع الأخرى، وما يعنينا في هذا المجال هو الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة.

ويختلف ترتيب الأصول الثابتة في الميزانية العمومية تبعاً لنوع المنشاة. ففي المنشات التجارية يأتي ترتيبها بعد الأصول المتداولة. بينما في المنشات الصناعية تحتل الأصول الثابتة الترتيب الأول من عناصر الأصول، نظراً لأهميتها النسبية، واختلاف طبيعة عمل المنشات الصناعية عن التجارية.

ولإغـراض الإعلام المحاسبي، فان الشركات الصناعية، والفنادق مثلاً، تبدأ بالأصـول الثابتة، وتتدرج بالترتيب حسب السيولة، إلى أن تنتهي بالأصول الأشد سـيولة. بيـنما في المنشات التجارية تبدأ بالأصول المتداولة ذات السيولة العالية، وتنتهي بالصول ذات السيولة الأقل. ونتناول موضوع الإفصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية العمومية من النواحي التالية:

- الإفصاح عن الأصول الثابتة الملموسة.
- الإفصاح عن الموارد الطبيعية.
- الإفصاح عن الأصول الثابتة غير الملموسة.

1- الإفصاح عن الأصول الثابتة (المعمرة) الملموسة:

يـتم الإفصـاح عـن رصـيد الأصول المعمرة الملموسة على أساس تكلفة امـتلاكها فـي قائمـة المركز المالي، أو على شكل إيضاحات مرافقة لها. ويظهر رصيد كل نوع رئيسي من الأصول المعمرة، والاهتلاكات المتراكمة المتعلقة بها، علـى أسـاس كـل نوع رئيسي على حدة،أو إجماليا. وإذا كثرت أنواع الأصول المعمـرة فـيمكن أن يكتفي برصيد واحد، ويتم تفصيل ذلك بجداول مرافقة. ويتم الإفصاح كذلك عن الأصول المستخدمة لضمان القروض طويلة الأجل، أو الأصول المستأجرة لفترة طويلة. أما الأصول طويلة الأجل والتي تحتفظ بها المنشاة من اجل إعـادة بيعها مستقبلاً، فتتدرج مع عناصر الاستثمارات طويلة الأصل. ويتم كذلك الإفصـاح عن مجمع الاهتلاك، والذي يعتبر حسابا مقابلاً لحساب الأصل في قائمة المركـز المالي للمنشاة. والشكل التالي يوضح طريقة الإفصاح عن الأصول الثابتة بالقوائم المالية.

شركة إسحاق

الميزانية العمومية

كما هي في 12/31

الأصول الثابتة	عام 2004	عام 2003
أراضي	120000	120000
مباني بالتكلفة	160000	175000
مجمع اهتلاك مباني	50000	40000
صافي المباني	110000	135000
آلات ومعدات بالتكلفة	130000	150000
مجمع اهتلاك	60000	65000
صافي آلات والمعدات	70000	85000

ولابـــد من الإشارة إلى الطريقة التي يتم حساب قسط الاهتلاك عليها وكذلك التغيـرات فــي السياسة المحاسبية كالانتقال من طريقة إلى أخرى في إيجاد قسط الاهتلاك.

إيضـــاح رقــم 1: تســتخدم المنشاة طريقة القسط الثابت في حساب اهتلاك المباني وطريقة المضاعف في احتساب اهتلاك المعدات والآلات.

البيان	2004	2003
مباني في 1/1	150000	170000
إضافات خلال العام	20000	15000
استبعاد	(10000)	(10000)
الرصيد في 12/30	160000	175000
مخصص الاهتلاك المباني		
سنوات سابقة	40000	30000

اهتلاك العام الحالي	10000	10000
رصيد المخصص	50000	40000
آلات ومعدات في 1/1	130000	150000
إضافات خلال العام	30000	20000
استبعاد خلال العام	(15000)	(12000)
الرصيد في 12/21	145000	158000
مخصص الاهتلاك الآلات والمعدات		
سنوات سابقة	60000	50000
اهتلاك العام الحالي	15000	23000
رصيد المخصص في 12/31	75000	73000

الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية:

تختلف طريقة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي عن الأصول الثابتة الأخرى. ولا يستخدم حساب مقابل كمخصص للإطفاء، وإنما يتم تحميل الأصل غير الملموس بقيمة قسط الإطفاء مباشرة. ويجب أن يتم الإفصاح عن المدة التي تم فيها إطفاء الأصل غير الملموس، شريطة أن لا يتجاوز العمر القانوني، وعلى أن يتم إطفاء كامل قيمة الأصل غير الملموس. ويدرج قيمة رمزية كدينار (1) للأصل غير الملموس في قائمة المركز المالي، بدلاً من إزالة الأصل من السجلات المحاسبية، ودلالة على استمرار الأصل واستخدامه في الإنتاج. ويمكن توضيح طريقة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بالميزانية العمومية كالتالي:

شركة إسحاق

كشف الميزانية

كما هي في 2004/12/31

الأصول غير الملموسة (ملحوظة 2)

16000	شهرة محل
3000	مصاريف التأسيس
19000	مجموع الأصول غير الملموسة

إيضاح 2:

أ- يتم إطفاء شهرة المحل بطريقة القسط الثابت وعلى مدار 40 سنة.

ب- يتم إطفاء مصاريف التأسيس بطرقة القسط الثابت وعلى مدار خمس سنوات.

الإفصاح عن الموارد الطبيعية في الميزانية العمومية:

يـتم الإفصاح عن الموارد الطبيعية، في كشف الميزانية العمومية، أو قائمة المركـز المالـي، بإتـباع الأسلوب المستخدم للإفصاح عن الأصول الثابتة. ومن الممكـن أن تظهر على شكل أرقام إجمالية يتم تفسيرها في جداول، أو إيضاحات، مـرافقة للميـزانية. ويمكـن التمييـز بين تكلفة شراء الموارد الطبيعية، وحقوق الاكتشافات، والحفر، والتنقيب، وتكلفة الإنتاج، وتبويبها كعناصر مستقلة، تحت بند تكلفـة المـوارد الطبيعـية. ولابد أن يتم الإفصاح عن طريقة المحاسبة عن نفقات الحفر، والتنقيب، عند إعداد القوائم المالية كطريقة الجهد المثمر، أو طريقة التكلفة الكلية، ويمكن الإفصاح عن الموارد الطبيعية، في كشف الميزانية العمومية كالتالي:

شركة سارة

الميزانية العمومية كما هي في 12/31

الأصول الثابتة

موارد طبيعية غير مكتشفة	2000000 دينار
موارد طبيعية مكتشفة	10000000 دينار
	12000000
مخصص النفاذ	5000000
الرصيد الدفتري	7000000 (ملحوظة رقم 3)

إيضاح رقم 3: تستخدم الشركة طريقة الجهد المثمر في المحاسبة عن نفقات الحفر والتنقيب. واليك الجدول التالي الذي يوضح استثمارات الشركة وناتج أعمالها الخاصة بالآبار البترول:

البيان	عام2004	عام 2005
موارد غير مكتشفة	2000000	2000000
موارد مكتشفة بداية الفترة	17000000	11000000
مجمع النفاذ سنوات سابقة	19000000	13000000
النفاذ السنوي	5000000	3000000
تم إنتاج 20 مليون برميل معدل نفاذ البرميل 0,1		
رصيد الفترة في 12/31	12000000	8000000

الفصل الثامن
التحليل المالي للأصول الثابتة

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون ملماً بما يلي:

- أن يوضح العلاقة والارتباط بين عناصر القوائم المالية.
- أن يستخدم التحليل المقارن في المنشات والمشاريع على اختلاف أنواعها.
- أن يستخدم النسب في التحليل المالي للأصول الثابتة.
- أن يستخدم العائد على الموجودات في أغراض التحليل المالي.
- أن يحدد درجة التناسق بين الأصول وفقاً لطبيعة المنشاة الإنتاجية.
- أن يستخدم التحليل المالي ليقيم أداء المنشاة الاقتصادية.
- أن يحدد البيانات والمعلومات اللازمة لعملية التحليل المالي.

الفصل الثامن

التحليل المالي للأصول الثابتة

يعتبـــر التحليل المالي دراسة تفصيلية للبيانات التالية والعلاقة بينها، وتفسير الأســباب، التـــي أدت إلـــى ظهـــور البيانات، وإثارة الأسئلة حول دلالات الأرقام والكمـــيات، مما يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في سياسة المشروع المالية، ومحاولـــة وضع الخطط العلاجية والوقائية، والحصول على المعلومات لتقييم أداء المؤسسة، واتخاذ القرارات. فهو محاولة لتفسير القوائم المالية، وفقاً لقواعد محددة، ولإغراض تقويم قرار، أو تقويم أداء المنشاة، و أنشطتها المتنوعة، أو تقويم فرصة اســتثمارية، أو تقريـــر مـــنح ائتمان، أو تقييم المنشاة والحكم على استمرارها في العمل، أو دراسة أسباب تعثرها، أو تصفيتها، أو تعديل نشاطها.

ويوضـــح التحلـــيل المالـــي العلاقة، والارتباط بين عناصر القوائم المالية، والتغيـــرات التي تحدث على مكوناتها من فترة زمنية إلى أخرى، والتي تساعد كل مـــن المـــلاك والإدارة، والمســـتثمرون، والعملاء، والبنوك، والدائنون، وأصحاب العلاقة، وكافة الفئات المستفيدة من هذا التحليل، في اتخاذ قرارات رشيدة مدروسة، وذات دلالة اقتصادية.

وعلى الرغم من تعدد أنواع التحليل المالي، واختلاف الجهات التي تقوم به، والفتـــرة الـــزمنية التي تعطيها التحليل، وكذلك المدى الذي يغطيه التحليل،إلا أنها تحتاج إلى معلومات دقيقة، وملائمة،وشاملة، وقابلة للمقارنة، وذات درجة عالية من الموثوقـــية،ويمكن الاعـــتماد عليها في دراسة سلوك العناصر المالية عبر الزمن، وبحـــيث يمكـــن التنـــبؤ بهذا السلوك مستقبلاً. وما يهمنا في هذا الفصل هو دراسة التحلـــيل المالي لعناصر الأصول الثابتة، وما يرتبط بها من نسب مالية ذات دلالة، واثر على هذه الأصول.

التحليل المالي المقارن للأصول الثابتة:

يستخدم التحليل المالي المقارن في المنشات، والمشاريع على اختلاف أنواعها، حيث يتم مقارنة ميزانيات عمومية لنفي المنشاة، وقوائم الدخل المرتبطة بالفترة الزمنية لهذه الميزانيات، وبحيث لا يقل عددها عن اثنين لكل من الميزانيات العمومية، أو قوائم الدخل،وقد تكون هذه القوائم متتالية، أو غير متتالية، وقد تكون تاريخية، أو تكون قوائم تاريخية تقارن مع قوائم معيارية. والتحليل المقارن يقوم على استخراج التغيرات التي تطرأ على كل بند،أو مجموعة من البنود في تاريخين مختلفين. وقد ينسب كل بند من بنود الميزانية العمومية إلى مجموع القائمة، واعتبار المجموع يساوي 100%، ثم يتم مقارنة كل نسبة في إحدى القوائم، مع نفس البند في القائمة الثانية. وقد يكون التحليل المالي عموديا، أو على شكل دراسة اتجاه النسب أي تحليلاً أفقيا، وإذا كانت القائمة المالية قائمة دخل فأنة ينسب كل عنصر فيها إلى صافي المبيعات، وضرب الناتج في 100% ليكون مجموع القائمة سيكون 100%.

مثال:

إليك الميزانية العمومية لشركة إسحاق.

شركة إسحاق التجارية

قائمة المركز المالي

عن السنة المنتهية في 12/31

البيان	2004	2003	البيان	2004	2003
أصول ثابتة			حقوق المساهمين		
أراضي	10000	11000	أسهم عادية	25000	25000
مباني	20000	20000	أرباح مخبرة	5000	4000
مخصص اهتلاك	4000	3000			

صافي المباني	1600	17000	مطلوبات طويلة الأجل 20000	25000
آلات	30000	30000	مطلوبات قصيرة الأجل 19000	17000
مخصص اهتلاك	17000	14000		
صافي الآلات	13000	16000		
مجموع أصول الثابتة	60000	61000		
مجمع اهتلاك الأصول الثابتة	21000	17000		
صافي الأصول الثابتة	39000	44000		
أصول متداولة	30000	27000		
	69000	71000	69000	71000

المطلوب:

إجراء التحليل المقارن لميزانية شركة إسحاق.

جدول رقم 1

شركة إسحاق

قوائم الميزانية ذات المجاميع الموحدة

المعدة في نهاية أعوام 2004 / 2003 بالنسبة المئوية

البيان	2004	2003	البيان	2004	2003
			حقوق المساهمين		
أراضي	4،14	9،15	أسهم عادية	2،36	2،35
مباني	1،2829		أرباح مخبرة	2،7	6،5

مجمع اهتلاك

مباني 2،46

صافي المباني 23 9،23 مطلوبات طويلة

الأجل 29 2،35

آلات 5،43 2،42 مطلوبات قصيرة

الأجل 6،27 24

مجمع اهتلاك 6،24 7،19

صافي الآلات 9،18 5،22

مجموع الأصول

الثابتة 87 9،85

مجمع اهتلاك 4،30 9،23

صافي أصول

الثابتة 6،56 62

أصول متداولة 4،43 38

مجموع

الموجودات 100%100% مجموع 100% 100%

المطلوبات

لقــد هبطت الموجودات الثابتة من 62% عام 2002، لى 6،56 عام 2003. وحــيث إن الشــركة موضــوع الدراسة شركة صناعية،وتشكل الموجودات الثابتة أهمــية نسبية اكبر من الموجودات المتداولة. وقد ساهم اهتلاك الأصول الثابتة في إحــداث هــذا التغيــر، مما يدل على إن نسبة الاهتلاك السنوي، تفوق نسبة مايتم اضــافته مــن مــنافع خلال الفترة الحالية. وعند دراسة بنود الأصول الثابتة على انفــراد، نجد إن اهتلاك المباني قد زاد بنسبة2% عن عام 2002، ونجد كذلك إن اهــتلاك الآلات زاد بنسبة 9،4% عن عام 2002، ويشكل ما نسبته 6،24% عام،

2003 وهــذا يعني إن الشركة تحتاج إلى تجديد جزءاً من مجوداتها الثابتة، وعلى الأخص الآلات وفي الأجل القريب.

ويلاحــظ إن سيولة الشركة قد زادت بنسبة4،5% عن عام 2002. وهذا ما يشير إلى التأثير السلبي للأرباح؛ لان الأصول الثابتة هي الأصول المولدة للأرباح خاصــة فــي الشركات الصناعية. ونجد إن المنشاة قد خفضت من اعتمادها على المطلــوبات طويلة الأجل بنسبة 6، 2%، بينما يزداد في الاعتماد على المطلوبات قصيرة الأجل بنسبة 6،3 %،وهذا ماساهم في إضعاف التأثير السلبي للانخفاض في الأصــول الثابتة، والمولدة للأرباح. وعليه لابد من دراسة أوضاع الأصول الثابتة على الطبيعية، ومعرفة مدى ضرورة تجديد الآلات، ومتى يتم ذلك. وكذلك نخص سياســة الشركة التمويلية، وإدارة مواردها. وزيادة في التوضيح لا بد من مقارنة نتائج أعمال المنشاة، عن الفترة المالية، التي تم مقارنة القوائم المالية عنها، كالتالي:

شركة إسحاق

قوائم الدخل عن المدة المنتهية في 2003-004

البيان	2004	2003
صافي المبيعات	20000	20000
تكلفة المبيعات	9000	80000
إجمالي الربح التشغيلي	1100	12000
مصاريف إدارية وعمومية	(3000)	(3000)
مصاريف اهتلاك	(3000)	(1500)
صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب	5000	7500
مصروفات أخرى	(1000)	(500)
صافي الربح		

فيل الضرائب	4000	7000
ضريبة 20%	(800)	(1400)
صافي الربح	3200	5600

جدول رقم 2

شركة إسحاق قوائم الدخل الموحدة المقارنة عن عامي 2003 -2004

البيان	2004	2003
المبيعات	%100	%100
تكلفة المبيعات	%45	%40
إجمالي الربح التشغيلي	%55	%60
مصاريف إدارية وعمومية	%15	%15
مصروفات الاهتلاك	%15	%5،7
صافي الربح قبل الفوائد والضرائب	%25	%5،37
مصروفات أخرى	%5	%5،2
صافي الربح فيل الضرائب	%20	%35
ضريبة (20%)	%4	%7
صافي الربح	%16	%28

لقد زادت الأهمية النسبية لمصاريف الاهتلاك من 7، 5% عام 2003، إلى 15% لعام 2004،ولقد أدى ذلك إلى انخفاض نسبة الربح قبل الفوائد،والضرائب من37،5% عام 2003، إلى 25 % عام2004، وهذا ما يفسر ضرورة دراسة سلوك عنصر الاهتلاك، وتجديد الآلات التي تساهم في توليد الأرباح. ويلاحظ كذلك زيادة المصروفات الأخرى من2،5%،إلى 5%، دلالة على ارتفاع نسبة الفوائد، وزيادة مصاريف التمويل.

شركة إسحاق

قائمة التغير في المركز المالي خلال الفترة 31 /2003/12 – 2004/12/31

البيان	التغير	البيان	التغير
إجمالي الأصول الثابتة	(1000)	أرباح	1000
مجمع الاهتلاك	4000	التزامات طويلة الأجل	(5000)
الأصول المتداولة	3000	التزامات قصيرة الأجل	2000

مصادر الأموال

النقص في الأصول الثابتة		1000
زيادة مجمع الاهتلاك		4000
زيادة الأرباح المحتجزة		1000
زيادة المطلوبات قصيرة الأجل	2000	
		800

الاستخدامات

زيادة الأصول المتداولة		3000
نقص المطلوبات طويلة الأجل	5000	
		8000

ويلاحظ إن النقدية التي تم الحصول عليها، والناتجة عن بيع أراضي بمقدار 1000 دينار، وعن الاقتراض قصير الأجل، والبالغ 2000 دينار، بالإضافة إلى النقدية المتأتية من الأرباح المحتجزة، وزيادة مجمع الاهتلاك. وقد صرفت في سداد القروض طويلة الأجل والبالغة 5000 دينار، بالإضافة إلى استثمار مبلغ 3000 دينار في الأصول المتداولة.

طريقة نسب الميزانية إلى المبيعات:

تعتبـــر هـــذه الطـــريقة، إن هـــناك علاقة جوهرية بين المبيعات، وعناصر الميزانية. وان زيادة في المَبيعات تتطلب زيادة في الإنتاج،والذي يتطلب زيادة في رأس المـــال، وان عناصـــر الأصول المتداولة، والمطلوبات المتداولة تتأثر بشكل مباشـــر بهذه الزيادة. ولكن نجد إن الموجودات الثابتة تتأثر بصورة غير مباشرة؛ نتـــيجة التغيـــر فـــي المبـــيعات. والزيادة التي قد تحصل في المبيعات، يمكن إن تســـتوعبها المنشـــاة عن طريق الطاقة الزائدة إذا توفرت. ولكن إذا كانت المنشاة تعمـــل بكامـــل طاقتها، فان المنشاة تحتاج إلى استثمارات رأسمالية، وتوسعات في الأصـــول الثابتة، وعند العودة إلى ميزانية شركة إسحاق عن عام،2004 ونسبتها إلى المبيعات نجد إن:

جدول رقم 3

شركة إسحاق

الميزانية العمومية كما هي في12/31 2004 منسوبة إلى مبيعات 2044

البيان	النسبة	البيان	النسبة
أصول ثابتة		مطلوبات قصيرة الأجل	5،9
أراضي	5	قروض طويلة الأجل	*
مباني بالصافي	8	أسهم عامة	*
آلات بالصافي	5،6	أرباح	*
أصول متداولة	15		
إجمالي الموجودات	5،34	إجمالي المطلوبات	5،9

(*عناصر في الميزانية لا تتغير مباشرة مع المبيعات.)

وعلى افتراض إن المنشاة تريد رفع مبيعاتها إلى 30000 دينار، وأنها تمول احتـــياجاتها بنســـبة 50% مـــن الـــدين، و50% من الملكية. وتعمل بكامل طاقتها الإنتاجية. نجد أن:

1- الزيادة في المبيعات = 30000 – 20000 = 10000 دينار

2- 34,5% – 9,5% = 25%

نجـــد إن كل 100 دينار من المبيعات = تتطلب زيادة في الأصول بمقدار 34.5 ديـــنار، ويـــتم تمويل 9.5 دينار عن طريق الالتزامات قصيرة الأجل. ولكن ســـتحتاج المنشـــاة إلـــى 25% × 10000 = 2500 ديـــنار، لـــتمويل الزيادة في المبيعات. وستحصل المنشاة حسب سياستها التمويلية إلى 2500 × 50% = 1250 دينار، عن طريقة الأسهم العادية، والأرباح المحتجزة وكما أنها ستقوم بالاقتراض بمقـــدار 2500 × 50% = 1250 دينار، قروضاً طويلة الأجل لشراء أصولا ثابتة من اجل زيادة الطاقة الإنتاجية، ومواجهة التوسعات.

التحليل المالي للأصول الثابتة باستخدام النسب:

يـــوجد العديـــد مـــن النسب،التي تستعمل في قياس، وتحديد مشاكل المنشاة. وسيتم التركيز في هذا المجال على النسب الأكثر شيوعاً، والتي لها ارتباط مباشر، أو غير مباشر مع الأصول الثابتة، ويمكن تحديدها كالتالي:

1- معدل دوران الموجودات الثابتة Fixed assets turnover:

يحســـب معـــدل دوران الموجودات الثابتة، بنسبة المبيعات إلى الموجودات الثابـــتة الإجمالية. ويقيس المعدل درجة الكفاءة في استغلال الموجودات الثابتة في الإنتاج. وكلما ارتفع المعدل دل على قدرة المنشاة في استغلال الطاقة الإنتاجية في أصولها الثابتة، وإذا كان المعدل منخفضا دل على وجود طاقة معطلة، وزائدة، أو تكـــدس المخـــزون بالمستودعات. ومن الأفضل استعمال الموجودات الثابتة بتكلفة امتلاكها، وقبل والاهتلاكات لإيجاد المعدل، وهذا ما يعطي نتائج أفضل، وأكثر دقة

عـــنها في حالة خصم والاهتلاكات من تكلفة الامتلاك. وبالعودة إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

المبيعات

معدل دورات الموجودات الثابتة = ـــــــــــــــــــــــــــــــ

إجمالي الموجودات الثابتة

20000

%33.3 = ـــــــــــــ =

60000

وبافتراض إن وسط الصناعة لمثل هذه المنشاة، هو مرة واحدة فان ذلك يدل على تدني المعدل، وبالتالي عدم كفاءة المنشاة في إدارة أصولها الثابتة بكفاءة لتوليد حجـــم المبـــيعات. وان هـــناك طاقـــة معطلة زائدة تحتاج إلى استقلال، وقد يكون المخزون السلعي مكدساً في مخازن المنشاة، ومن النسب المفيدة عند حساب معدل دورات الأصـــول الثابتة،إيجاد النسبة التي يشكلها كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة بالنسبة للأصول الثابتة وكالتالي:

إجمالي المباني

معدل المباني = ـــــــــــــــــــــــــــــــ

إجمالي الموجودات الثابتة

إجمالي الآلات

معدل الآلات = ـــــــــــــــــــــــــــــــ

إجمالي الأصل الثابتة

إجمالي السيارات

معدل السيارات = ـــــــــــــــــــــــــــــــ

إجمالي الأصول الثابتة

وتفـيد مثل هذه النسب الفرعية إلى إيجاد الأهمية النسبية التي يشكلها كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة، ومن المعتبر كذلك مقارنة هذه النسب الفرعية مع مثيلاتها في المنشاة المشابهة لها.

2- معدل دوران إجمالي الموجودات Total assets turnover:

ويحسـب بنسـبة المبيعات إلى إجمالي الموجودات الثابتة بما فيها الأصول الثابتة، ومن الأفضل إن تكون بالشكل الإجمالي، وقبل والاهتلاكات. ويقيس المعدل قدرة الأصول، أو كافة موارد المنشاة على الإنتاج، وبالتالي يعكس قدرة المنشاة في اسـتغلال كامـل مواردها المتاحة. وإذا كان المعدل مرتفعاً دل على كفاءة، وقدرة المنشـاة في استغلال مواردها، وكلما انخفض المعدل فان ذلك دليل على عدم قدرة المنشاة بإنتاج حجم المبيعات،الذي يتناسب مع أصولها، وبالتالي عليها إتباع سياسة تؤدي إلى زيادة المبيعات، أو التخلص من بعض الأصول. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

$$\text{معدل دورات إجمالي الموجودات} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{إجمالي المبيعات}}$$

$$= \frac{20000}{69000} = 0,29 \text{ مرة}$$

وعلى افتراض إن وسط الصناعة لمثل هذه المنشاة هو مرة واحدة، فان ذلك يعنـي تدنـي معدل الدورات لإجمالي الموجودات في المنشاة محل الدراسة. وهذا دلـيل علـى عـدم قـدرة إدارة المنشاة في إدارة مواردها، لتوليد حجم اكبر من المبـيعات. وننصحها باستغلال الطاقة الإنتاجية بالكامل المتوفرة لديها، أو التخلص من بعض أصولها.

3- نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات Debt to total assets:

تحسب هذه النسبة بقسمة إجمالي الديون (قصيرة الأجل وطويلة الأجل)، إلى إجمالـــي الموجـــودات بما فيها الموجودات الثابتة، وقبل والاهتلاكات، وذلك لزيادة فعالـــية المقياس. وتقيس النسبة مدى اعتماد المنشاة على الغير في تمويل أعمالها. وإذا كانت النسبة عالية، فان خطر التمويل عالي، وبالتالي سترتفع تكاليف التمويل الخارجـــية مستقبلاً عند حاجتها إلى تمويل جديد. وإذا كانت النسبة منخفضة يعني ذلك إن المنشاة لا تستغل قدرتها على الاقتراض، وبالتالي تحرم المالكين من فوائد التمويل الخارجي. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

$$\text{نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الموجودات}}$$

$$= \frac{39000}{69000} = 56,5\%$$

وبافتـــراض إن وســـط الصـــناعة = 35% نجدان نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات مرتفعة، وبالتالي ستتعرض المنشاة إلى خطر التمويل الخارج، وارتفاع سعر الفائدة على الديون عند حاجتها للاقتراض، وبشروط قد لا تكون مناسبة.

4- العائد على الموجودات Return on Assets:

يحسب العائد على الموجودات بنسبة صافي الربح، إلى إجمالي الأصول بما فـــيها الأصـــول الثابـــتة، وقـــبل الاهـــتلاك، حتى تعكس التكلفة التاريخية الفعلية لاســـتثماراتها. ولهـــذا تضـــاف قيمة الاهتلاك إلى صافي الربح عند إيجاد النسبة كالتالي:

$$\text{العائد على الموجودات} = \frac{\text{صافي الربح + الاهتلاك السنوي}}{\text{إجمالي الأصول (الموجودات)}}$$

وارتفـــاع النســـبة تـــدل علـــى قدرة المنشاة في استثمار، وتشغيل مواردها المتاحة. وتدني النسبة دلالة على ضعف إنتاجية الشركة، وقدرتها على الاستثمار. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

$$\text{العائد على الموجودات} = \frac{300 + 3200}{69000} = 9\%$$

وبافتـــراض إن وسط الصناعة =15% فان ذلك يدل على ضعف في سياسة المنشـــاة الاســـتثمارية. وتحـــتاج المنشاة إلى وضع السياسات، والخطط الإنتاجية البديلة.

5- العائد على الملكية:

تحسب بنسبة صافي الأرباح على حقوق لمساهمين، ويقيس العائد الذي المساهمون في توظيف أموالهم في المنشاة، وارتفاع النسبة تدل على كفاءة قرارات الاستثمار، والتشغيل، وكما تدل على اعتماد الشركة في تمويل استثماراتها بالدين، ويمكن حسابه بالطريقة التالية :

$$\text{العائد على الملكية} = \frac{\text{العائد على الموجودات}}{1 - \text{نسبة الدين إلى الموجودات}}$$

وبالرجوع إلى النسب السابقة نجد إن:

$$العائد\ على\ الملكية = \frac{\%9}{1 - \%56,5} = \frac{\%9}{\%43,5} = \%20,6$$

وبافتـراض إن وسط الصناعة = 17%. وبالمقارنة مع وسط الصناعة نجد إن المنشاة حققت عائداً أعلى على استثماراتها.

6- العائد على الاستثمار Return on investment:

يحسـب العائد على الاستثمار بضرب نسبة هامش الربح في معدل دورات الأصـول. وتكمن قوة هذا المقياس بانه يتألف من نسبتين، هما نسبة هامش الربح التشغيلي،ونسـبة معدل دورات الأصول. ويعود الفضل في تطوير هذا المؤشر إلى شركة دو بونت، والشكل التالي يوضح مخطط دو بونت للعائد على الاستثمار:

العائد على الاستثمار ROI	
نسبة دورات إجمالي الموجودات × نسبة هامش الربح	
المبيعات ÷ إجمالي الموجودات	الأرباح ÷ المبيعات
إجمالي الموجودات = ا لمتداولة + ا لثابتة	هامش الربح = المبيعات– تكلفة المبيعات

وانخفاض نسبة العائد على الاستثمار، تعود إلى تدني نسبة هامش الربح، أو تدني معدل دورات ا لموجودات، أو إلى تدني كلا العاملين. وإذا كانت نسبة هامش الربح متدنية، فيعود ذلك إلى تدني انخفاض المبيعات، أو ارتفاع التكاليف. وإذا كان معدل الدورات منخفضاً، فيعود ذلك إلى تدني المبيعات، أو إلى وجود مواد مخزنة، أو إلـــى أصـــول غير مستغلة، وفائضة عن الحاجة. وبالرجوع إلى بيانات شركة إسحاق لعام 2001 نجد أن:

$$ROI = \frac{5000}{20000} \times \frac{20000}{69000} = 7\%$$

وبافتـــراض إن وسط الصناعة = 8% فتعتبر مثل هذه النسبة، نسبة مرضية ولكن تحتاج إلى تحسين.

7- نسبة التناسق بين الأصول:

وتحســـب نســـبة التناســـق بين الأصول بنسبة الأصول الثابتة،إلى الأصول المـــتداولة أو العكـــس. وتهدف إلى التعرف على معدل كل نوع من هذه الأصول مقارنـــة مـــع الـــنوع الأخر وهي تعتبر في اكتشاف درجة الخلل،أو التناسق وفقاً لطبيعة المنشاة الإنتاجية. وتحسب كالتالي:

$$\text{نسبة التناسق} = \frac{\text{الأصول الثابتة}}{\text{الأصول المتداولة}} = \frac{60000}{30000} = 2 \text{ مرة}$$

أي إن الاســـتثمار فـــي الأصول الثابتة يقدر بضعف الاستثمار في الأصول المـــتداولة، وتكـــون مثل هذه النسبة مقبولة في المنشات الصناعية، التي تعتمد في الإنتاج على الأصول الثابتة، بينما في المنشات تشكل الأصول المتداولة نسبة أعلى من الأصول الثابتة.

8- نسبة الالتزامات طويلة الأجل إلى الأصول الثابتة:

وتحسب هذه النسبة بقسمة الالتزامات طويلة الأجل على الأصول الثابتة، أو العكــس. وتقيس النسبة قدرة الأصول الثابتة (وخاصة إن الفروض عادة ما تعطي برهن الأصول الثابتة)،على سداد الالتزامات طويلة الأجل في حالة عجز المشروع عن سداد القرض.

وعــندما يكــون المعدل أو النسبة أعلى لصالح الأصول الثابتة، فأنة يتوفر هامش أمان اكبر،وبالتالي تعطي اطمئنانية لمقرضين على استثماراتهم. وبالرجوع إلى بيانات شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

نسبة الالتزامات طويلة الأجل = $\frac{39000}{20000}$ = 1,95 مرة

ونجد من ذلك إن هناك هامش أمان للمقرضين حيث إن قيمة الأصول الثابتة فــي المنشاة تفوق بكثير قيمة الالتزامات طويلة الأجل، وبالتالي تعطي النسبة أمانا للموظفين.

الفصل التاسع

قياس الأصول في فترات التضخم

أهداف الفصل

يتوقع أن يحقق الفصل الأهداف التالية:

- أسس بناء الأرقام القياسية لمستوى الأسعار.
- توضيح العلاقة بين القوة الشرائية والتغيرات في الأسعار.
- بيان أسس تعديل القوائم المالية.
- تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية.
- تحديد مكاسب (خسائر) المستوى العام للأسعار للبنود النقدية.
- تحديد مكاسب (خسائر) الحيازة للبنود غير النقدية.
- تعديل القوائم المالية حسب التغيرات في الأسعار وفقاً للمستوى العام للأسعار.
- تعديل القوائم المالية وفقاً لمدخل التكلفة الجارية
- توضيح الفرق بين مدخل التكلفة الجارية ومدخل التكلفة الجارية عند إجراء عملية التعديل.

الفصل التاسع

قياس الأصول في فترات التضخم

محاسبة التغيرات في المستوى العام للأسعار

تعتمد محاسبة التكاليف التاريخية على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي أي إنها تفترض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية. وهذا مخالف للواقــع، مم يجعل البيانات المحاسبية غير موثوق بها لاتخاذ القرارات، وحتى يكن التخلص من ذلك لابد من توحيد وحدة القياس من خلال إعداد بيانات محاسبية معبر عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية. وهو ما يعرف بمحاسبة المستوى العام للأسعار وأحيانا ما يسمى بمحاسبة القوة الشرائية الجارية. وسندرس أسس الأرقام القياســية للأسعار وأسس التعديل لتحويل التكاليف التاريخية إلى محاسبة المستوى العام للأسعار.

أسس الأرقام القياسية للأسعار

1- محاســبة المســتوى العام للاسعار هي محاسبة للتكاليف التاريخية معدلة وفقــاً لتغيــرات المســتوى العام للأسعار أي تقديم التقارير المالية التقليدية مقاسة ببياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة.

2- يــتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أو التغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية. وهي عبارة عن نسبة بين سعرين (السعر الحالي منسوباً إلى سعر سنة الأساس)

3- تــوجد علاقــة عكســية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

مثال:

سـلعة × كـان سعرها في بداية عام 2001 يساوي 200 دينار وارتفع في نهايـة العام إلى 600 دينار. فيكون الرقم القياسي لسعر السلعة = 600/ 200 × 100% = 300 % أي ارتفـع سعرها بمقدار 3 أضعاف. أي ارتفع من 100% إلى 300%.

$$\text{القوة الشرائية للنقد} = \frac{100}{300} = 0{,}33 \text{ دينار}$$

أي أن القوة الشرائية انخفضت من 1 دينار إلى 33 قرش.

4- تحسـب الأرقـام القياسـية للأسعار وفقاً لعدة طرق وتؤدي إلى نتائج مخـتلفة ولكـنها متقاربة. والسبب في الاختلاف هو التثقيل الكمي لقياس التغيرات السعرية (الثمن = السعر × الكمية).

من الطرق:

1- طريقة لاسبير والتي تعتمد كميات سنة الأساس

2- طريقة باشية والتي تعتمد كميات السنة الجارية

3- طريقة فيشر والتي تعتمد الوسط الهندسي لطريقة لاسبير وباشية.

5- هـناك العديـد من الأرقام القياسية،منها الأرقام القياسية الخاصة بسلع معيـنة،أو مجمـوعة مـن السلع،والأرقام القياسية العامة،كالأرقام القياسية لأسعار التجـزئة، (أسـعار المسـتهلك) والأرقام القياسية لأسعار الجملة والأرقام القياسية لإجمالي الناتج القومي.

6- هـناك فـروق سـعريه بـين الأرقام القياسية العامة والأرقام القياسية الخاصـة. فالأرقام القياسية العامة متوسطات لمجموعة كبيرة من السلع والخدمات. وان اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة.

أسس تعديل القوائم المالية

1- حســاب البيـانات التاريخية المعدلة. لتحويل البيانات التاريخية التي تم إعـدادها وفقـا للمـبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إلى بيانات تاريخية معدلة بـوحدات مـن الـنقود ذات قوة شرائية عامة فإننا نحتاج إلى 1- بيانات تاريخية أساسية 2- أرقام قياسية تعطي الفترة من تاريخ نشأت البند المطلوب تعديله وحتى تاريخ إعداد القوائم المالية. ويتم التعديل وفق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ القوائم}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأت البند}}$$

2- يتم تعديل احدث القوائم المالية التاريخية وتحويلها إلى قوائم مالية مناسبة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة. لأنها تكون اكثر ارتباطاً بالواقع الحالي الذي نعيشة متخذ القرار.

3- يــتم التمييز بين نوعين من التعديل :- أ- التعديل غير الدوري ب- التعديل الدوري

أ- **الــتعديل غير الدوري**: يقوم على فكرة إعادة تقدير بيانات القوائم المالية التاريخـــية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة. وذلك عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية.

ب- **التعديل الدوري**: يعاد تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامة في نهاية كل دورة مالية تالية. وفق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة البند المعاد تعديله} = \text{القيمة التاريخية للبند} \times \frac{\text{الرقم القياسي الجالي}}{\text{الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة}}$$

وتسمى هذه العملية إزاحة إلى الإمام **Rolling Forward**

4- عملية التعديل يجب أن تكون شاملة وتعطي جميع بنود القوائم المالية

خطوات التعديل:

1- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.

2- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تعطي الفترة الزمنية من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ احدث بند في القوائم المالية.

3- تضيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية.

4- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل (الأرقام القياسية).

5- حساب مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية:

- **البنود النقدية:** يعبر عنها في تاريخ إعداد تعديل القوائم المالية بوحدة القياس النقدي الجاري ولا تحتاج إلى تعديل.

و تواجه البنود النقدية خطر الاحتفاظ بالأصول النقدية الناتجة عن تغير القوة الشرائية لهذه البنود.

والبنود النقدية بنود ثابتة في مقدار النقد بغض النظر عن التغيرات السعرية مثل (الأموال الجاهزة، المدينون، أ.ق، الدائنون. أ. د، الاستثمار في السندات وليس الأسهم، جزء من المخزون السلعي المباع مقدماً بسعر محدد ولكنه غير مسلم بعد، مصاريف إدارية ومالية مستحقة عوائد الأسهم القابلة للدفع.

البنود غير النقدية: بنود يجب أن تعدل حتى يتم التعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية. حيث تسهل عملية المقارنة وتكون ذات مغزى وتتأثر عكسياً بارتفاع الأسعار ولكنها تكون عرضة لمخاطر التغيرات في أدوات المستهلكين، والتكنولوجيا والطلب عليها.

مـــنها: الأصـــول الثابتة، المخزون السلعي، أدوات مالية للمضاربة / أسهم، المصروفات المدفوعة مقدماً، أسهم ممتازة (قيمتها اقل من سعر السداد).

حساب ومعالجة مكاسب أو خسائر السنوي العام للأسعار للبنود النقدية.

في فترات التضخم :- تعرض الأصول النقدية إلى خسائر في القوة الشرائية العامة بينما تتحقق الالتزامات النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة.

وفـــي فترات الانكماش :- تحقق الأصول النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة بينما تحقق الالتزامات النقدية خسائر في القوة الشرائية.

ويـــتم تعديل البنود النقدية في أول الدورة المحاسبية لتقارن مع البنود النقدية في نهاية الدورة المحاسبية.

ويتم معالجة مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار في:

1- قائمـــة الدخل في بند مستقل نظراً لطبيعتها الخاصة. وهذا الرأي مقبول عموماً.
2- معالجة الخسائر في قائمة الدخل والمكاسب في بنود رأس المال.
3- معالجة كل من الخسائر والمكاسب في بنود رأس المال.
4- نعـــالج قائمـــة الدخل باستثناء المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الديون طويلة الأجل.
5- نعـــالج قائمـــة الدخل باستثناء المكاسب أو الخسائر الناتجة عن حقوق الملكية.

مثال 1:

إلـــيك قائمتان تاريخيتان متتاليتان للمركز المالي لشركة الأمل في 12/31/ 2000، 2001/12/31

الميزانية العمومية المقارنة

البيان	2000/12/31		2001/12/31	
	موجودات	مطلوبات	موجودات	مطلوبات
نقدية	60000		120000	
مخزون سلعي	60000		40000	
آلات وتجهيزات	100000		100000	
مخصص الاهتلاك	———		(20000)	
أراضي	80000		80000	
إجمالي الموجودات	300000		320000	
دائنون		100000		100000
رأس مال		200000		200000
أرباح محتجزة		———		20000
إجمالي المطلوبات		300000		320000

واليك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31

البيان	جزي	كلي
مبيعات		400000
تكلفة البضاعة المباعة		
مخزون 1/1 (1200 وحدة)	60000	
مشتريات (1920 وحدة)	96000	
المتاحة للبيع	156000	
مخزون أخر المدة (700 وحدة)	40000	
تكلفة البضاعة المباعة (2420 وحدة)		116000
هامش الربح		284000
مصاريف إدارية وعمومية	234000	
مصروف اهتلاك	20000	
فوائد مدينة	10000	
صافي الربح		20000

وقد أعطيت إليك المعلومات التالية:

1- كانت الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار كما يلي :-

100 في 2001/12/31

180 في 2001/12/31

120 متوسط عام 2001

2- كانـــت الإيرادات والمصروفات موزعة بانتظام وبالتساوي خلال العام ماعدا تكلفة البضاعة المباعة ومصروف الاهتلاك.

3- تم شراء المخزون السلعي عندما كان المستوى العام للأسعار 150.

4- يقوم المخزون السلعي وفق طريقة LIFO

5- تســتهلك الآلات والتجهيـــزات وفق طريقة القسط الثابت بمعدل 10% سنوياً.

المطلوب:

1- تحديد مكاسب (خسائر) المستوى العام للأسعار للبنود النقدية.

2- تعديل قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31.

3- تعديل قائمة المركز المالي في 2001/12/31.

الحل:

1- مكاسب (خسائر) القوة الشرائية (المستوى العام للأسعار)

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
صافي الأصول النقدية في 1/1	(40000)	100/180	(72000)
المبيعات	400000	120/180	600000
إجمالي النقدي المتاحة	360000		528000
المدفوعات النقدية			
مشتريات	96000	150/180	115200
مصاريف إدارية ومالية	234000	120/180	351000

15000	120/180	10000	فوائد مدينة
481200		340000	إجمالي المدفوعات النقدية
46800		20000	صافي الأصول النقدية

مكاسب (خسائر) المستوى العام للأسعار = صافي الأصول النقدية التاريخية في 12/31 – صافي الأصول النقدية في 12/31/ معدلة

4[illegible]0 - 20000 =

(26800) =

2- تعديل قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31

تكلفة معدلة	معامل التعديل	تكلفة تاريخية	البيان
600000	120/180	400000	مبيعات
			تكلفة البضاعة المباعة
108000	100/180	60000	مخزون 1/1
11200	150/180	96000	مشتريات
72000	100/180	40000	مخزون 12/31
448800		284000	هامش الربح
351000	120/180	234000	مصاريف إدارية ومالية
36000	100/180	20000	مصاريف اهتلاك
15000	120/180	10000	فوائد مدينة
46800		20000	صافي الربح

الميزانية العمومية المعدلة كما هي في 2001/12/31

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
الموجودات			
آلات وتجهيزات	100000	100/180	180000
مخصص اهتلاك	(20000)	100/180	(36000)
أراضي	80000	100/180	144000
مخزون سلعي	40000	100/180	72000
نقدية	120000	180/180	120000
إجمالي الموجودات			480000
المطلوبات وحقوق الملكية			
دائنون	100000	180/180	100000
رأس المال	200000	100/180	360000
أرباح محتجزة	20000		46800
خسائر المستوى العام للأسعار			(26800)
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية			480000

مثال 2:

فيما لي قائمتين المركز المالي والدخل للشركة الأهلية في 2000/12/31:

قائمة الدخل في 2000/12/31

البيان	جزي	كلي
المبيعات		300000
تكلفة المبيعات		
مشتريات	150000	
مخزون 12/31	20000	
مجمل الربح		170000

مصاريف إدارية وعمومية	30000	
اهتلاك آلات	20000	
صافي الربح قبل الضريبة		120000
ضريبة 20%	24000	
صافي الربح		96000

قائمة المركز المالي كما هي في 2000/12/31

الأصول		المطلوبات	
160000	نقدية	264000	رأس المال
20000	مخزون سلعي		صافي الربح
200000	آلات وسيارات		
(20000)	مخصص الاهتلاك		
360000	إجمالي الأصول		إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية

إذا علمت:

1- تأسست الشركة في 2000/1/1 وتم إيداع رأس مال الشركة في البنك بتاريخ التأسيس.

2- اشترت الشركة الآلات والسيارات في 2000/1/3

3- اشترت الشركة مشترياتها السلعية على ثلاث دفعات كانت الأولى بمقدار 60000 بتاريخ 2000/1/2 والدفعة الثانية بمقدار 40000 في 1/7 والدفعة الثالثة بمقدار 50000 بتاريخ 10/1.

4- المبيعات موزعة بانتظام عل مدار العام وكذلك المصاريف الإدارية والعمومية.

5- تستهلك الشركة أصولها الثابتة بطريقة القسط الثابت وبمقدار 10% سنوياً.

6- تم تقيم المخزون السلعي في نهاية العام حسب طريقة FIFO.

7- كانت الأرقام القياسية عن عام 2000 كما يلي :-

في 1/1 100

متوسط الرقم القياسي خلال العام 125

الـــرقم القياســـي في الربع الأخير من عام 2000م 134، الرقم القياسي في 12/31 150.

المطلوب:

1- حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبنود النقدية.

2- تعديل قائمة الدخل حسب المستوى العام للأسعار.

3- تعديل قائمة المركز المالي حسب المستوى العام للأسعار

الحل:

1- مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبنود النقدية

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
صافي الأصول النقدية في 2000/1/1	264000	100/150	396000
المبيعات	300000	125/150	360000
إجمالي النقدية المتاحة	564000		756000
المدفوعات النقدية			
مشتريات آلات	200000	100/150	300000
مشتريات سلعية	60000	100/150	90000
مشتريات سلعية	40000	125/150	48000
مشتريات سلعية	50000	134/150	55970
مصاريف إدارية ومالية	30000	125/150	36000
الضريبة	24000	125/150	28800
إجمالي المدفوعات النقدية	404000		558770
صافي الأصول النقدية في 12/31	160000		197230

مكاسب (خسائر) القوة الشرائية = صافي الأصول في 12/31 التاريخية –
صافي الأصول في 12/31/ معدلة

197230 – 160000 =

(37230) =

– تعديل قائمة الدخل

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
مبيعات	300000	125/150	360000
تكلفة المبيعات			
مشتريات	150000		193970
مخزون 12/31	20000	134/150	22388
مجمل الربح	170000		188418
مصاريف إدارية وعمومية	30000	125/150	36000
مصاريف اهتلاك	20000	100/150	30000
صافي الربح قبل الضريبة	120000		122418
الضريبة 20%	24000	125/150	28800
صافي الربح	96000		93618

تعديل قائمة المركز المالي

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
نقدية	160000	1	160000
مخزون سلعي	20000	134/150	22388
الآلات	200000	100/150	300000
مخصص اهتلاك	(20000)	100/150	(30000)
إجمالي الأصول	360000		452388
المطلوبات وحقوق الملكية			
رأس المال	264000	100/150	396000

صافي الربح	96000		93618
أرباح أو خسائر القوة الشرائية			(37230)
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	96000		93618

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية Current value Accounting:

حسب هذه الطريقة يتم قياس الأصول من خلال النقود ولا يقصد بها تقييم النقود نفسها كما في طريقة التكلفة التاريخية. أي أن التعديل ينصب على أساس القياس في طريقة التكلفة الجارية والتي يعبر عنها بالأسعار الخاصة للسلع والخدمات بينما ينصب التعديل على أساس وحدة القياس في طريقة التكلفة التاريخية. والتي يعرف عنها بالمستوى العام للأسعار، ويتم إعادة تقييم الأصول بالقيم الجارية باستخدام أسعار البيع (القيم البيعية) net realizable value أو ما يسمى سعر الخروج أو بأسعار السوق Market price أو حسب سعر الشراء (القيمة الاستبدالية) Replacement cost وهو الأكثر استخداماً. والذي سيتم تناوله في هذا المجال.

واستخدام القيم الجارية في المحاسبة عن الأصول يعنى الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة على طاقتها الإنتاجية في نهاية الفترة المالية كما كانت علية في بداية الفترة المالية. والمحافظة على الطاقة الإنتاجية في بداية الفترة لاتبعني أن تمتلك المنشاة نفس الأصول في نهاية الفترة ولكن يكون باستطاعة المنشاة امتلاك الأموال أو تمتلك النقود التي تستطيع أن تشتري الأصول التي كانت في بداية الفترة وما زاد عن ذلك يعتبر دخلا للمنشاة وما ينقص عن ذلك بغير خسارة.

يجب التمييز بين مصادر الربح كالتالي.

أ- صافي الربح (الخسارة) التشغيلي.

ب- مكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية.

أ- صـــافي الربح (الخسارة) التشغيلي = ايرادات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية – نفقات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية.

ب- مكاســب (خســائر) حــيازة البنود غير النقدية Holding Gains or Losses: عــبارة عــن الــزيادة التي تحصل للبنود غير النقدية بالقيمة (الــتكلفة الجارية) أو النقص الذي يحصل في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلــوبات غيــر النقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية.

• يســتخدم هذا المدخل الرقم القياسي الخاص specific price Index وليس الــرقم القياســي العام. أي انه يأخذ في الاعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي (زيادة أو نقص).

• وأساس التكلفة الجارية أكثر ملائمة من الدخل السابق من حيث:

1- كفــاءة القــياس لأنـــه يأخذ الرقم القياسي الخاص للأسعار وليس العام للأسعار.

2- وسيلة أكثر فاعلية للمحافظة على رأس المال الحقيقي.

3- أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

• يصـــعب في الكثير من الأحيان الحصول على التكلفة الجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة.

• صافي دخل الفترة المحاسبية حسب هذا المدخل يتكون من

أ- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية

ب- إجمالي مكاسب الحيازة للبنود غير النقدية.

أ- صـــافي دخـــل العمليات :- لا يتحقق هذا الدخل إلا عند البيع (بيع الأصــول غيــر النقدية) = ثمن البيع (بيع الأصل) - التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع.

ب- إجمالي مكاسب (خسائر) الحيازة للبنود غير النقدية. ويتكون من :-

1- مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة. ولا يتحقق الا عند بيع الأصل

= التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع - التكلفة التاريخية.

2- التغير الحادث في رصيد مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة.

= مكاسب (خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة - مكاسب (خسائر الحيازة) غير المحققة في بداية الفترة.

مثال:

في 2000/1/1 اشترت الشركة الأهلية آلة بلغت تكلفته 400000 دينار. واحتفظت به حتى 2002/12/31 حيث باعته بمقدار 480000 دينار. وخلال هذه الفترة كانت أسعار الآلة كالتالي: (مع إهمال اهتلاك الآلة)

- في 2000/12/31 كانت 420000
- 2001/12/31 كانت 430000
- 2001/12/31 كانت 445000

المطلوب:

1- تحديد الربح المحاسبي.

2- تحديد الربح حسب القيم الجارية

الحل:

1- الربح المحاسبي:

السنة	2000	2001	2002
الإيرادات	صفر	صفر	480000
تكلفة البضاعة المباعة	صفر	صفر	420000
صافي الإرباح	صفر	صفر	80000

2- الإرباح حسب القيمة الجارية:

السنة	2000	2001	2002
الإيرادات	صفر	صفر	480000
التكلفة الجارية للمخزون السلعي	صفر	صفر	445000
صافي دخل العمليات الأساسية بالقيمة الجارية	صفر	صفر	35000
مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة	صفر	صفر	45000
مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة	20000	10000	(30000)
إجمالي المكاسب (خسائر)	20000	10000	15000 – 45000) (30000

صافي الإرباح = 20000 + 10000 +15000 + 35000 = 80000 حسب القيم الجارية.

- مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة = التكلفة الجارية للأصل عند البيع – التكلفة التاريخية للأصل.

= 445000 – 400000 = 45000

- مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2000

= 420000 – 400000 = 20000

مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2001

= 430000 – 420000 = 10000

إجمالي المكاسب غير المحققة في نهاية عام 2001

= 30000

مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2002

= صفر – 30000 = (30000)

رصيد المكاسب (الخسائر) في2000/1/1 = صفر

رصيد المكاسب (الخسائر) في2000/12/31 = 20000

رصيد المكاسب (الخسائر) في2001/12/31 =30000

رصيد المكاسب (الخسائر) في 2002/12/31 =

صفر – 30000 = (30000)

مثال:

وبالرجوع إلى بيانات المثال رقم (1). واذا أعطيت إليك المعلومات التالية:

- القيمة الاستبدالية للأراضي في 2001/12/31 100000
- الرقم القياسي لاستلام الآلات والتجهيزات في 180
- تستهلك الآلات والتجهيزات بمعدل 20% سنوياً

المطلوب:

1- تحديد المكاسب (الخسائر) المحققة وغير المحققة من البنود غير النقدية.

2- إعداد قائمة الدخل المعدلة وفقاً لتكلفة الجارية عن السنة المنتهية في 31 /2001/12.

3- إعداد قائمة المركز المالي كما هي في 2001/12/31 بالقيمة الجارية.

الحل :

1- متوسط تكلفة الوحدة الواحدة بالتكلفة الجارية في 1/1 حيث كان عدد الوحدات 1200 وحدة وقيمتها العادلة المعبر عنها بقائمة الدخل 60000

متوسط تكلفة الوحدة = 60000 ÷ 1200 = 50 دينار.

2- متوسط تكلفة الوحدة الواحدة بالتكلفة الجارية في 12/31 وعلى فرض أن قيمة المخزون قد قدرت بمقدار 57400 دينار

متوسط تكلفة الوحدة الواحدة = $\frac{57400}{700}$ = 82

3- متوسط تكلفة البضاعة المباعة للوحدة الواحدة = $\frac{82}{2}$ = 66

تكلفة البضاعة المباعة = 2420 × 66 = 159720 دينار

المكاسب (الخسائر) المحققة من تكلفة المخزون = 159720 – 116000

= 43720

4- تكلفة مخزون أخر المدة بالأسعار الجارية = 57400

المكاسب غير المحققة من المخزون السلعي = 57400 – 40000

= 17400

5- مكاسب الحيازة غير المحققة من الأراضي = 100000 – 80000

= 20000

6- القيمة الجارية للآلات والتجهيزات = 100000 × 100/180

= 180000

قيمة مصروف الاهتلاك = 180000 × 20% = 36000

صافي الآلات والتجهيزات بالقيمة الجارية = 180000 – 36000

= 144000

مكاسب الحيازة غير المحققة من الآلات والتجهيزات = 144000– 80000

= 64000

مكاسب الحيازة المحققة من الاهتلاك = 36000 – 20000 = 16000

مكاسب (خسائر) الحيازة حسب القيم الجارية:

البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة جارية	أرباح محققة	أرباح غير محققة
تكلفة البضاعة المباعة	116000	159720	43720	
مخزون 12/31	40000	574000		17400
أراضي	80000	100000		20000
آلات وتجهيزات بالصافي	80000	144000		64000
اهتلاك	20000	36000	16000	
مكاسب (خسائر)حيازة محققة			59720	
مكاسب (خسائر)حيازة غير محققة				101400
إجمالي مكاسب (خسائر)الحيازة				161120

قائمة الدخل بالقيم الجارية عن السنة المنتهية في 2001/12/31

مبيعات		400000
تكلفة البضاعة المباعة بالقيمة الجارية		159720
هامش الربح		240280
مصاريف إدارية وعمومية	234000	
مصروف اهتلاك	36000	
فوائد مدينة	10000	
إجمالي المصروفات		280000
صافي الربح (خسارة)		(39720)
مكاسب خسائر) حيازة محققة	59720	
مكاسب (خسائر) حيازة غير محققة	101400	
صافي الأرباح		121400

قائمة المركز المالي بالقيمة الجارية كما هي في 2001/12/31

الموجودات		المطلوبات	
120000	نقدية	100000	دائنون
57400	مخزون 12/31	300000	رأس المال
180000	آلات وتجهيزات	(39720)	صافي الخسارة من العمليات
(36000)	مخصص اهتلاك	59720	مكاسب حيازة محققة
100000	أراضي	101400	مكاسب حيازة غير محققة
421400	إجمالي الموجودات	42140	إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية

المراجع

المراجع باللغة العربية:

1- الحيالـــي، ولـــيد ناجي. البطة، محمد عثمان،التحليل المالي " الإطار (النظري وتطبـــيقاته العملية) الطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، مكتبة الفلاح، 1996.

2- الراوي، حكمت، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار ، عمان، 1995.

3- العادلي، يوسف عوض، العظمة، محمد احمد، البسام، صادق محمد "مقدمة في المحاسبة المالية" دار السلاسل الطبعة الأولى 1986.

4- الميدانـــي، محمد أيمن عزت " الادارة التمويلية في الشركات " الطبعة الأولى، مكتبة املك فهد الوطنية – الرياض، 1993.

5- جـــربوع، يوســـف محمـــود، نظرية المحاسبة الطبعة الأولى مؤسسة العراق 2001.

6-حـــنان، رضـــوان حلوة،بدائل القياس المحاسبي المعاصر و الطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، 2003.

7- دهمـــش، نعيم، " القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قـــبولاً عاماً : قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية المكتب الاستشاري 1995

8- دهمش، نعيم، أبو نصار، محمد، الخلايلة، محمود " مبادئ المحاسبة : الأصول العلمـــية والعملية " الجزء الأول الطبعة الأولى دار المناهج للنشر والتوزيع عمان – الأردن، 1995

9- دهمش، نعيم، أبو نصار، محمد، الخلايلة، محمود، ظاهر، احمد، لطفي، منير، مـــبادئ المحاسبة : الأصول العلمية والعملية " الجزء الثاني، الطبعة الأولى 1996.

10- رمضـــان، زيـــاد، أساسيات التحليل المالي في المنشات التجارية والصناعية والخدمية، الطبعة الثالثة 1990.

11- لطفـــي، أمـــين الســـيد احمد، نظرية المحاسبة الطبعة الأولى الدار الجامعية 2005

12- مرعـــي،عبد الحـــي،" أصول المحاسبة المالية " مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات، الدار الجامعية، 1989.

13- ويجانب، جيري، ودونالدوكيسو " المحاسبة المتوسطة " الجزء الأول، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر : الملكية العربية السعودية، 1988.

المراجع باللغة الانجليزية

1. Fees, Philip, E., and warren, carls. Accounting principles. Cincinnati Ohio : south western publishing co., 1993
2. Larson, Kermit D., and Miller Paul B.W., fundamental Accounting Principles, home wood IL.: Irwin 1993
3. May Robert G: charles L. McDonald and James Jiambalvo Financial Accounting south western College publishing Cincinnati, Ohio, 1995.
4. WelSch, Glenn, A. and Charles T. zlatkovich intermediate Accounting, home wood: Boston USA, 1989.

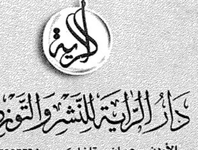




مفاهيم أساسية في

قياس الأصول الثابتة





الأردن - عمان - تلفاكس : 5235594
ص.ب540939 الرمز البريدي 11935 عمان



الأردن - عمان
هاتف: 5231081 فاكس: 009626-5235594
ص.ب. : 366 عمان 11941 الأردن
E-mail: dar_alhamed@hotmail.co